



УНИВЕРЗИТЕТ У НИШУ
ПРАВНИ ФАКУЛТЕТ



мр Сузана М. Димић

**САВРЕМЕНА ПРАВНА РЕШЕЊА У
ДОМЕНУ ОПОРЕЗИВАЊА ДОХОТКА
ФИЗИЧКИХ ЛИЦА - АЛТЕРНАТИВНИ
МОДЕЛИ**

ДОКТОРСКА ДИСЕРТАЦИЈА

Ниш, 2016.



UNIVERSITY OF NIŠ
FACULTY OF LAW



MA Suzana M. Dimić

**MODERN LEGAL SOLUTIONS WITHIN
THE DOMAIN OF PERSONAL INCOME
TAXATION - ALTERNATIVE MODELS**

DOCTORAL DISSERTATION

Niš, 2016.

Подаци о докторској дисертацији

Ментор: Проф. др Милева Анђелковић, редовни професор Правног факултета Универзитета у Нишу

Наслов: **Савремена правна решења у домену опорезивања дохотка физичких лица - алтернативни модели**

Резиме: Током последње две деценије, поред традиционалних модела, појављују се нови, алтернативни приступи опорезивању дохотка. Циљ овог рада је да пружи потпунији приказ најзначајнијих питања моделирања пореза на доходак у савременим пореским системима, из кога се могу извести закључци о њиховим теоријско-практичним својствима, као и могућностима њихове примене у пореском систему Србије.

Дуални модел и *flat tax* задовољавају већину критеријума на основу којих се врши вредновање модела опорезивања дохотка физичких лица. У прилог њиховој примени су разлози економске ефикасности, јер пружају повлашћени порески третман приходима од капитала у циљу постизања повољних ефеката на штедњу и инвестиције. О традиционалном захтеву за правичношћу, као кључном принципу опорезивања дохотка, не постоји општеприхваћен став зато што је променом вредносних ставова економске филозофије предност у обликовању пореза на доходак дата економској ефикасности у односу на правичност опорезивања. Негативно опорезивање, које подразумева такво повезивање система пореза на доходак и система социјалних трансфера којим се омогућава да доходак појединца или породице достигне одређену минималну висину, има позитивне ефекте на понуду радне снаге са ниским примањима и остваривање редистрибутивне улоге. Међутим, ова идеја није нашла своју примену у пореским системима, осим неке варијанте у облику појединачних практичних решења. Шире посматрано, елементи негативног опорезивања су присутни у савременим државама путем различитих облика социјалних трансфера.

Мада су могућности примене дуалног и *flat* модела остварљиве у Србији, креатори пореске политике би требало да, у условима постојања неправичног карактера пореског система, воде рачуна о таквој оптималној комбинацији основних принципа којом би се обезбедио правичнији приступ решавању опорезивања дохотка.

У настојању да формулише оптималан облик пореза на доходак примерен нашим условима, законодавац би требало у перспективи, кад се створе повољнији услови за виши друштвено економски развој, да води рачуна о повезивању елемената социјалне и пореске политике. У том смислу, могу се одређене препоруке упутити у погледу формулисања појединих законских решења.

Научна област:	Право
Научна дисциплина:	Финансијско право
Кључне речи:	алтернативни модели опорезивања дохотка, правичност, економска ефикасност, оптимални облик пореза на доходак, порески систем Србије
УДК:	336.226.11
CERIF класификација:	Нпр: S 141 Финансијско право
Тип лиценце Креативне заједнице:	Ауторство - некомерцијално (CC BY-NC)

Data on Doctoral Dissertation

Doctoral
Supervisor:

LL.D. Mileva Andjelković, Full Professor, University of Niš, Faculty
of Law

Title:

**Modern legal solutions within the domain of Personal Income
taxation - Alternative Models**

Abstract:

During the last two decades, new, alternative approaches to income taxation have appeared alongside with the traditional models. The aim of this study is to provide a more complete view of modeling the most important issues of personal income tax in modern tax systems from which some conclusions about their theoretical and practical properties as well as the possibilities of their application within the tax system of Serbia can be drawn.

The dual model and the *flat tax* model meet most of the criteria on the basis of which the evaluation of personal income tax is exerted. In support of their application are the reasons of economic efficacy since they provide preferential tax treatment to capital income in order to achieve beneficial effects on savings and investment. There is no widely accepted attitude about the traditional request for fairness, which is the key principle of income taxation, since the advantage in shaping the income taxation is given, due to the change of values within the economic philosophy, to the economic efficacy in relation to the fairness of taxation. Negative income taxation, which implies such coupling system of personal income tax and social transfer system which allow that an individual income or family income reach a certain minimum level, has positive effect on labour supply with low income as well as the achievement of redistributive role. However this idea has not found its application in tax systems, except for some variants in the form of individual practical solutions. Broadly speaking, the elements of negative taxation are present in modern countries through various forms of social transfers.

Although the application possibilities of dual and flat model can be achieved in Serbia, the creators of tax policy should, in terms of the existence of inequity of the tax system, take into account the optimal combination of such basic principles which would ensure a fairer approach to resolving tax income.

In an effort to formulate an optimal form of personal income tax appropriate to our conditions, the legislator should, in the future, when favorable conditions for greater social and economic development are created, take into account the connecting elements of social and tax policy. In that sense, some specific recommendations regarding the formulation of certain legal solutions can be made.

Scientific Field:	Law
Scientific Discipline:	Public Finance Law
Key Words:	alternative personal income tax models, equity, efficiency, optimal form of personal income tax, tax system of Serbia
UDC:	336.226.11
CERIF Classification:	S 141 Fiscal law
Creative Commons License Type:	Attribution - Non Commercial (CC BY-NC)

САДРЖАЈ

<i>УВОДНА РАЗМАТРАЊА</i>	1
--------------------------------	---

I ОСНОВНЕ ТЕОРИЈСКЕ ПОСТАВКЕ И МОДЕЛИ ОПОРЕЗИВАЊА ДОХОТКА ФИЗИЧКИХ ЛИЦА

1. ПОЈАМ И МЕСТО ПОРЕЗА НА ДОХОДАК ФИЗИЧКИХ ЛИЦА У САВРЕМЕНИМ ПОРЕСКИМ СИСТЕМИМА

1.1. Појава пореза на доходак физичких лица	5
1.2. Циљеви опорезивања дохотка физичких лица у пореским системима савремених држава	8
1.2.1. Фискални циљ	9
1.2.2. Улога аутоматског стабилизатора	11
1.2.3. Економска ефикасност	13
1.2.4. Редистрибутивна улога	15

2. НОРМАТИВНО ДЕФИНИСАЊЕ ЕЛЕМЕНАТА ПОРЕЗА НА ДОХОДАК ФИЗИЧКИХ ЛИЦА

2.1. Порески објекат	20
2.2. Проблеми у погледу дефинисања пореске основице	26
2.3. Дилеме у одређивању пореског обвезника: појединац или породица	32
2.4. Одређивање пореске стопе: пропорционално или прогресивно опорезивање	35
2.5. Пореске олакшице	39

3. ПОСТОЈЕЋИ СИСТЕМИ ОПОРЕЗИВАЊА ДОХОТКА ФИЗИЧКИХ ЛИЦА

3.1. Цедуларно опорезивање	42
3.2. Синтетичко опорезивање	43

3.3. Мешовити систем	46
----------------------------	----

4. АЛТЕРНАТИВНИ МОДЕЛИ ОПОРЕЗИВАЊА ДОХОТКА ФИЗИЧКИХ ЛИЦА

4.1. Дуални порез	46
4.2. <i>Flat tax</i>	48
4.3. Негативни порез	52

II ЕФЕКТИ ПРИМЕНЕ АЛТЕРНАТИВНИХ МОДЕЛА ОПОРЕЗИВАЊА ДОХОТКА ФИЗИЧКИХ ЛИЦА

1. ЕКОНОМСКА ЕФИКАСНОСТ И АЛТЕРНАТИВНИ МОДЕЛИ ОПОРЕЗИВАЊА ДОХОТКА ФИЗИЧКИХ ЛИЦА

1.1. <i>Trade-off</i> између правичности и економске ефикасности код пореза на доходак	57
1.2. Улога алтернативних модела пореза на доходак физичких лица у подстицању привредног раста	61

2. УТИЦАЈ АЛТЕРНАТИВНИХ МОДЕЛА ОПОРЕЗИВАЊА ДОХОТКА ФИЗИЧКИХ ЛИЦА НА ФИСКАЛНО ОПТЕРЕЋЕЊЕ РАДА

2.1. Оптерећење рада порезом на доходак и доприносима за социјално осигурање.....	66
2.2. Ефекти фискалног оптерећења рада на тржиште радне снаге	69
2.3. Исплативост рада за ниске дохотке - тзв. замке беде и незапослености	70

3. ФИСКАЛНИ ЕФЕКТИ ПРИМЕНЕ АЛТЕРНАТИВНИХ МОДЕЛА ПОРЕЗА НА ДОХОДАК ФИЗИЧКИХ ЛИЦА

3.1. Фискални значај алтернативних модела пореза на доходак	74
3.2. Алтернативни модели и евазија пореза на доходак физичких лица	76

4. РЕДИСТРИБУТИВНИ ЦИЉЕВИ ОПОРЕЗИВАЊА КОД АЛТЕРНАТИВНИХ МОДЕЛА ПОРЕЗА НА ДОХОДАК ФИЗИЧКИХ ЛИЦА

- 4.1. Остваривање хоризонталне и вертикалне правичности употребом *flat tax* и дуалног пореза 82
- 4.2. Перспектива пореза на доходак физичких лица - кретање у правцу неких облика интеграције пореза на доходак и социјалних трансфера у облику негативног опорезивања 85

5. НЕКИ АСПЕКТИ АДМИНИСТРИРАЊА ПОРЕЗОМ НА ДОХОДАК ФИЗИЧКИХ ЛИЦА

- 5.1. Трошкови администрирања порезом на доходак 88
- 5.2. Утицај алтернативних модела опорезивања дохотка физичких лица на административно-технички аспект опорезивања 91

III ПОРЕЗ НА ДОХОДАК ГРАЂАНА У НЕКОЛИКО ДРЖАВА СУКЦЕСОРА СФРЈ

1. НОРМАТИВНО УРЕЂЕЊЕ ПОРЕЗА НА ДОХОДАК ФИЗИЧКИХ ЛИЦА

1.1. Историјски развој пореза на доходак на просторима земаља сукцесора СФРЈ

- 1.1.1. Развој пореза на доходак на овим просторима до 1940. године....95
- 1.1.2. Порез на доходак у СФРЈ 99
- 1.1.3. Опорезивање дохотка након распада СФРЈ 100

1.2. Садашњи системи пореза на доходак грађана у неким од земаља сукцесора СФРЈ106

1.3. Постојећи систем опорезивања дохотка грађана у Србији

- 1.3.1. Цедуларно опорезивање109
- 1.3.2. Годишњи порез на доходак грађана115

2. НЕКА АКТУЕЛНА ПИТАЊА ПОРЕСКЕ ПРОЦЕДУРЕ

- 2.1. Модификација пореског односа118
- 2.2. Међународна размена пореских информација и заштита права

пореских обвезника на поверљивост пореских података.....	122
2.3. Право на приватност пореских обвезника пред изазовима савременог опорезивања	128

3. ПОРЕЗ НА ДОХОДАК ФИЗИЧКИХ ЛИЦА У СВЕТЛУ АКТУЕЛНИХ ПИТАЊА ФИСКАЛНОГ ФЕДЕРАЛИЗМА

3.1. Расподела фискалног суверенитета између наднационалног нивоа и земаља чланица: право Европске уније у домену пореза на доходак физичких лица	132
3.2. Фискална децентрализација на европском простору	
3.2.1. Осврт на основна питања фискалне децентрализације	140
3.2.2. Место пореза на доходак у процесу фискалне децентрализације	144
3.3. Фискални аспект регионализације у европским земљама	147
3.4. Фискална децентрализација у земљама сукцесорима СФРЈ	153
3.5. Фискална децентрализација у Републици Србији	163
3.6. Фискални аспект регионализације у Републици Србији	171

4. НЕУЖНОСТ РЕФОРМЕ ПОРЕЗА НА ДОХОДАК ФИЗИЧКИХ ЛИЦА У СРБИЈИ - ПРАВЦИ И МОДАЛИТЕТИ

4.1. Недостаци постојећег система пореза на доходак грађана у Србији.....	178
4.2. Теоријско-практична својства алтернативних модела опорезивања дохотка физичких лица	187
4.3. Одабир праваца реформе	
4.3.1. Могућности увођења <i>flat tax</i>	190
4.3.2. Могућности увођења дуалног пореза	193
4.3.3. Могућности увођења негативног опорезивања	196
ЗАКЉУЧНА РАЗМАТРАЊА	204
ЛИТЕРАТУРА	219
БИОГРАФИЈА АУТОРА	239

СПИСАК ТАБЕЛА И ГРАФИКОНА

Табела 1.	Цедуларни порези на доходак грађана у Србији	113
Табела 2.	Годишњи порез на доходак грађана у Србији	116
Табела 3.	Приходи јединица локалне и регионалне самоуправе у Хрватској	153
Табела 4.	Приходи јединица локалне самоуправе у Македонији	156
Табела 5.	Приходи општина у Црној Гори	158
Табела 6.	Приходи општина у Словенији	159
Табела 7.	Припадност прихода на територији Босне и Херцеговине	161
Табела 8.	Приходи јединица локалне самоуправе у Србији	164
Табела 9.	Припадност пореза у Србији	172
Табела 10.	Износи одбитака у систему пореза на доходак у Србији за 2014. годину	180
Табела 11.	Учешће пореских прихода у БДП земаља ЕУ	186
Табела 12.	Приказ теоријско-практичних својстава <i>flat tax</i> и дуалног модела	189
Табела 13.	Пример стандардног одбитка демографског карактера у Русији	192
Табела 14.	Упоредни приказ износа одбитака код пореза на доходак и износа релевантних социјалних трансфера у Србији	198
Графикон 1.	Структура прихода општина и градова у Србији у 2014. години	165
Графикон 2.	Учешће пореских прихода у укупним пореским приходима Србије у 2014. години	174
Графикон 3.	Примања буџета Војводине у 2014. години	175
Графикон 4.	Структура пореских прихода у Србији	181

УВОДНА РАЗМАТРАЊА

Порез на доходак је један од оних пореских облика који су имали динамичан развој од своје прве појаве као ванредног пореза за потребе рата. Данас је, уз порез на промет, најважнији порез, како у погледу обезбеђивања прихода за потребе државне благајне, тако и у погледу остваривања економских, социјалних и других циљева опорезивања.

За разлику од опорезивања промета, где највећи број земаља у свету примењује порез на додату вредност (ПДВ), не постоји опште прихваћен модел опорезивања дохотка физичких лица. У односу на традиционално разликовање на цедуларни и синтетички систем, у новије време јављају се алтернативни приступи опорезивању дохотка. Отуда, у шаренилу важећих правних решења уочавају се три модела: синтетички, дуални и *flat tax*. Мада није примењена у пракси, идеја о негативном порезу, која почива на повезивању пореза на доходак и социјалних трансфера, такође, представља алтернативни приступ опорезивању дохотка.

Поред тога што не постоје опште прихваћени, ни у једној од земаља света готово да нема "чистог" модела. Опорезивање дохотка се остварује, најчешће, по основном моделу уз коришћење елемената других модела.

Постојећи модели и њихове бројне варијанте нису коначни. Налазе се у сталном кретању и мењању, које је овде јаче изражено него код било ког другог пореза. Назире се неколико трендова који утичу на обликовање основних елемената пореза на доходак (на ширину пореске основице, висину и врсту пореских стопа и број пореских олакшица).

Свеобухватни концепт, као и синтетички порез који представља модел таквог приступа опорезивању дохотка, чини се, уступа место цедуларизацији. Одвајање прихода од рада од прихода од капитала учињено је са циљем блажег опорезивања прихода од капитала (код дуалног модела), односно, неопорезивања прихода од капитала (код *flat tax*).

Поред промена у погледу ширине обухвата пореске основице, "револуционарнији" корак представља тенденција промене саме пореске основице. Уместо дохотка, као традиционалне основице за опорезивање, идеја о потрошњи као

исправнијој основици временом добија све већи значај. Управо је *flat tax* настао као израз те идеје, мада у пракси најчешће представља комбинацију обе основице. Један други порез, међутим, за који се у литератури користе различити термини (порез на издатке, потрошни порез на доходак, директни порез на личну потрошњу и сл.) заснива се на потрошњи као пореској основици директног опорезивања. Мада, осим неколико покушаја примене, није заживео у пракси, интересантан је са аспекта перспективе пореза на доходак. Време ће показати да ли ће доћи до корените промене у концепту опорезивања дохотка, тако да он неће постојати у садашњем облику?

У преплитању различитих тенденција, уочена идеја о негативном порезу на доходак могла би одвући развој пореза на доходак у једном новом правцу. Порез на доходак, као и социјална давања из буџета какве данас познајемо били би замењени потпуно другачијим системом, односно обједињени једним системом.

Савремени трендови у погледу уставноправног уређења једне државе одражавају се и на порески систем. Процеси децентрализације и регионализације неминовно постављају питање какво место порез на доходак може имати у јачању позиција нижих нивоа власти (локалних и регионалних) у односу на централни ниво власти, јер порез на доходак има значајну фискалну али и редистрибутивну улогу.

Посебну пажњу заслужују модели опорезивања дохотка у земљама у окружењу. Ако се има у виду да се развој пореза на доходак у овим земљама кретао мање-више заједничком путањом до распада СФРЈ, интересантно питање је докле су оне стигле у томе?

Србија је од приступања пореској реформи, почетком 90-тих година 20. века, у сталном тражењу оптималног модела опорезивања дохотка. На, дуго година преовлађујући став, о увођењу синтетичког пореза, бачена је сенка сумње, услед најновијих кретања која иду у правцу његовог напуштања. Отуда, поставља се питање какве су могућности примене алтернативних модела у Србији.

Мада су о постојећим системима опорезивања дохотка на овим просторима писали бројни аутори, актуелност алтернативних модела у савременим правним системима била је пресудна за избор ове теме. Коришћење расположиве стране и домаће литературе, пореских прописа, документационе грађе и статистичког материјала требало би да пружи комплетну слику о теоријским и практичним својствима алтернативних модела опорезивања дохотка. Циљ овог рада је да се сагледају савремена теоријска и практична решења у домену опорезивања дохотка

физичких лица и да се анализирају могућности примене алтернативних модела у пореском систему Србије.

Истраживање се неће задржати само на извођењу закључака о теоријским и практичним својствима алтернативних модела опорезивања дохотка физичких лица. Разна теоријска разматрања и примена алтернативних модела у опорезивању дохотка физичких лица у неким од савремених земаља указују на потребу да се посвети посебна пажња њиховој анализи. Сагледавањем основних теоријских обележја, као и резултата њихове примене могу се извести закључци о предностима и недостацима ових модела у односу на традиционалне системе опорезивања дохотка али и могућностима њихове примене у Србији.

У поступку истраживања се пошло од хипотезе да алтернативни приступи опорезивања дохотка испуњавају захтеве у погледу остваривања основних принципа опорезивања. Спроведено истраживање требало би да оповргне или докаже полазне претпоставке.

У истраживању ће бити коришћена прикупљена теоријска грађа, прописи који се односе на предмет истраживања и документациони и статистички материјал. Недостатак у истраживању представља изостанак емпиријских истраживања, која су својствена економској анализи пореза. Бољем сагледавању основних законитости у пореској материји, свакако, доприносе економска истраживања, али је у фокусу овог рада нормативно уређење ове тематике. Отуда, као истраживачка грађа првенствено ће послужити одредбе општих правних аката, материјалноправне и процесноправне природе, као и одговарајућа домаћа и страна правна литература. Међутим, у истраживачком поступку неће бити прикупљена и обрађена само правна литература, јер предмет истраживања представља граничну научну област права и економије. Без економске литературе из ове области не може се замислити стицање претходних сазнања о предмету истраживања. У недостатку емпиријских истраживања у методолошком поступку обраде ове теме, биће коришћена статистичка обрада података до којих се дошло на посредан начин, консултовањем одговарајућег документационог и статистичког материјала. Као база за сагледавање основних особина и међусобних корелација појава које су предмет истраживања, послужиће резултати појединих студија домаћих и страних аутора. Такође, у раду ће бити коришћени подаци из периодичних или повремених публикација државних органа и међународних организација (нпр. билтени министарстава финансија Србије и земаља у окружењу, публикације Европске комисије). Ради боље систематизованости тако прикупљених

података, приступиће се изради табела и графикона. У ситуацијама када не постоје нумерички подаци, релевантни за анализу одређених појава, примениће се метод обрачуна података од стране аутора. У том случају, користиће се одговарајуће математичке операције, полазећи од расположивих података. У поступку обраде прикупљене грађе, примењиваће се различите опште и посебне научне и истраживачке методе, пре свега због тематског одређења докторске дисертације, биће коришћене опште и посебне правне методе: нормативни, историјскоправни, упоредноправни метод. Поред тога, примениће се и остале научне методе: компаративна, статистичка и сл. Након обраде прикупљене грађе, у поступку научног објашњења појава које су предмет истраживања и извођења одговарајућих закључака примениће се одговарајуће логичке методе: анализа, синтеза, генерализација и апстракција.

Садржина дисертације биће систематизована у три дела, поред увода и закључка.

Први део, који се односи на основне теоријске поставке пореза на доходак физичких лица. Дат је кратак приказ његовог развоја и указује на циљеве опорезивања из којих се сагледава значај и улога коју овај порез има у савременим земљама. Даље следи објашњење његових основних елемената. Да би се могло говорити о алтернативним приступима опорезивању дохотка физичких лица, чија појава у развоју система опорезивања дохотка физичких лица заузима централно место у првом делу, биће приказани, као својеврстан увод, традиционални системи опорезивања дохотка физичких лица.

У другом делу ће бити анализирани економски, фискални и редистрибутивни ефекти опорезивања алтернативним моделима пореза на доходак физичких лица. Поред тога, посебна пажња је посвећена неким најзначајним питањима администрирања порезом на доходак физичких лица.

Трећи део, посвећен опорезивању дохотка физичких лица у неколико држава сукцесора СФРЈ, започиње приказом историјског развоја овог пореза на нашим просторима и анализом постојећих система. Посебну пажњу заслужују нека актуелна питања пореске процедуре. Кроз обраду питања расподеле фискалних овлашћења, приказаће се место пореза на доходак у светлу актуелне фискалне децентрализације и регионализације. У делу који се односи на правце и моделе пореске реформе у Србији извршиће се анализа могућности увођења алтернативних модела пореза на доходак у порески систем Србије.

I ОСНОВНЕ ТЕОРИЈСКЕ ПОСТАВКЕ И МОДЕЛИ ОПОРЕЗИВАЊА ДОХОТКА ФИЗИЧКИХ ЛИЦА

1. ПОЈАМ И МЕСТО ПОРЕЗА НА ДОХОДАК ФИЗИЧКИХ ЛИЦА У САВРЕМЕНИМ ПОРЕСКИМ СИСТЕМИМА

1.1. Појава пореза на доходак физичких лица

Порез на доходак физичких лица заузима важно место у пореским системима савремених држава. Због велике издашности, представља окосницу савремених пореских структура, јер својим обилним приходима даје велики проценат учешћа у њима. Поред великог фискалног значаја, показао се погодним за остваривање и других, нефискалних циљева.

У савременим пореским системима које карактерише порески плурализам, путем неколико различитих пореских облика захвата се економска снага пореских обвезника.¹ Порез на доходак настаје поводом стицања дохотка и његовим плаћањем у фази стварања дохотка захвата се економска снага пореског обвезника.²

О порезу на доходак није ни могло бити говора у ранијем историјском развоју. Тек са развојем индустријализације створени су услови, тиме што све већи број људи остварује доходак, да се као нови предмет опорезивања, уведе доходак. Такође, јачањем државне администрације створене су претпоставке за ефикасно убирање овог пореза.³ Од ванредног пореза, који се привремено и спорадично уводио са циљем обезбеђивања

¹ Порези налазе пореску снагу у разним манифестацијама богатства, његовог стицања, поседовања и потрошње. База на којој почива порески однос између фискалне власти и појединца који је дужан да својим финансијским средствима доприноси финансирању јавних потреба је *пореска способност*. Између пореске способности пореског обвезника и јавних услуга постоји одређени однос, јер је пореска способност резултат свих директних и индиректних користи које појединац извлачи из својих економских, политичких и социјалних веза са државом (Ловчевић, Ј., Институције јавних финансија, Београд, 1997, 74-75).

² Mijatović, N., *Razmatranje teorijskih pristupa osnovnim institutima uređenja oporezivanja dohotka*, Rev. soc. pol. god. 14 br. 3-4, Zagreb, 2007, 290.

³ *Ibid.*, 289,292.

додатних средстава за финансирање ванредних расхода, порез на доходак физичких лица се крајем 19. и почетком 20. века усталио у западним земљама.

Порез на доходак се развио из личних пореза из 19. века, али не непосредно, него преко пореза на приходе.⁴ Најстарији порез на приходе је порез на приходе од земљишта, јер је земљорадња била доминантна привредна грана у ранијим периодима развоја људског друштва. Порез на приходе од зграда, такође, је стари порез. Занимљив је стари метод утврђивања пореске основе у Француској, према спољним знацима (према броју врата и прозора). Са појавом трговине и занатства настаје "течевина", која се плаћа на приходе од трговине и других професија.⁵ Са наглим развојем финансијског тржишта јавља се порез на приходе од капитала (тзв. рентни порез), којим се захвата приход настао улагањем капитала у акције, обвезнице и друге хартије од вредности. Међу порезе од прихода спада и порез на приход од рада, који се плаћа на најамнину, односно, доходак.

У личне (субјектне) порезе који претходе порезу на доходак спадају: главарина и класни порез.⁶ Оба пореска облика су била везана за личност пореског обвезника, па се зато убрајају у личне (субјектне) порезе, али су били веома неправични, јер нису водили рачуна о економској снази пореског обвезника. Главарину је плаћало свако лице одређених година старости у истом износу, а класним порезом су порески обвезници опорезовани различито у зависности којој су класи припадали.

Први пут порез на доходак физичких лица је установљен 1798. године у Великој Британији, када га је увео тадашњи министар финансија Пит (William Pitt) за потребе финансирања рата са Наполеоном. Више пута је увођен, у зависности од ратних и других прилика (нпр. кримски рат, велика побуна у Индији), укидан, нпр. у време склапања мира са Наполеоном, а усталио се тек након увођења 1853. године, мада је и тада уведен на одређено време - период од 7 година. Да би се примењивао, чак и оних година када је уведен, било је потребно да га енглески парламент сваке године посебно одобри.⁷ Појава енглеског пореза на доходак је означила крупан корак у развоју савремених пореских структура. Увођење овог пореза, пре свега, велики је напредак у примени принципа општости, јер је значило да више нема привилегованих у опорезивању у односу на ранији период у развоју пореза. Мада су постојали неки

⁴ Ловчевић, Ј., Институције јавних финансија, 131.

⁵ *Ibid.*, 127.

⁶ *Ibid.*

⁷ Детаљније о историјату енглеског пореза на доходак: Radić, S., *Današnja financijska znanost*, Zagreb, 1908, 25-31.

његови зачеци, тек је 1798. године, у Енглеској, настао порез на доходак какав познаје савремено пореско право. Његов велики значај се управо огледа у томе што се по први пут у историјском развоју опорезивања појавио порез који погађа укупан доходак, обухватајући бројне приходе који нису никада раније били опорезовани.⁸ Слављен и називан "краљицом пореза" (Popitz), порез на доходак се постепено уводио у пореске системе осталих развијених земаља.

Енглески порез на доходак из 1898. године је претеча типа аналитичког пореза. Обухватао је пет пореза (порез на доходак од власништва земљишта, кућа и сл; порез на закупнину; порез на доходак од државних папира; порез на доходак чиновника и порез на трговачки и сваки други доходак који није обухваћен другим порезом) и прописивао одбитак на име неопорезивог износа.⁹

Пруска доходарина из 1891. године, за разлику од енглеског пореза на доходак, представља зачетак глобалног пореза на доходак физичких лица. Разрезивана је у три разреда у зависности од висине дохотка, с тим што грађани чији укупан доходак није прелазео одређени износ нису плаћали порез.¹⁰ Главним недостатком пруске доходарине сматрало се управо то што се темељи на укупном дохотку, не разликујући поједине врсте прихода да би их посебно опорезовала, па јој, отуда, измичу многи дохоци, као они који нису редовни, они који се не могу утврдити спољним знацима или нису настали у земљи.¹¹

Италијански порез на покретну имовину из 1877. године одређује порески третман у зависности од врсте дохотка. Разликоване су четири врсте прихода: прву групу, која је најјаче опорезована, чини доходак од главнице, односно, од државних папира, уложеног капитала и сл; другу групу чини доходак који је мешовити, настаје једним делом од рада, другим делом од капитала (нпр. трговачки и индустријски); трећу групу чине дохоци предузетника и приватних чиновника и четврту групу, која је опорезована најмањом стопом, плате државних чиновника.¹² Овде је дошао до изражаја диференцирани третман фондираних и нефондираних прихода, којим су приходи од рада блаже опорезовани. Међутим, овај порез у пракси није имао велики значај, јер се није показао издашним.

⁸ Ђуровић-Тодоровић, Ј., Ђорђевић, М. - *Директни порези*, Економски факултет Универзитета у Нишу, 2011, 43.

⁹ Неопорезиви износ се мењао, јер је порез неколико пута увођен и укидан. Детаљније о врстама пореза који су чинили енглески порез на доходак: Radić, S., *Današnja finansijska znanost*, 27-29.

¹⁰ Доходак до 900 марака или 1125 франака је био изузет од опорезивања (детаљ.: *Ibid.*, 31-32).

¹¹ *Ibid.*

¹² *Ibid.*, 30-34

Савремени порески системи праве разлику између синтетичког, тј. глобалног и цедуларног, односно, аналитичког система пореза на доходак, уз доминантно присуство синтетичког пореза у већини земаља 20. века. Међутим, услед процеса пореских реформи у бројним државама, крајем 20. и почетком 21. века, долази до нових трендова у опорезивању дохотка физичких лица. Са променом економске филозофије преовлађују идеје о смањеној економској и редистрибутивној улози државе. У домену опорезивања дохотка физичких лица снижене су пореске стопе, проширена пореска основица и сужен круг пореских подстицаја.

Као резултат тога, у теорији и пракси новијег времена појављују се алтернативни приступи опорезивању дохотка физичких лица:

- дуални порез
- пропорционални порез - *flat tax*
- негативни порез на доходак - *netagive income tax*¹³

1.2. Циљеви опорезивања дохотка физичких лица у пореским системима савремених држава

Историјски посматрано, фискални циљ опорезивања је дуго био не само примаран, него и једини. Тако, на пример, сама појава пореза на доходак у Енглеској везује се за потребе финансирања повећаних расхода државе услед ратова. Све до краја 19. и почетка 20. века, када су постепено напуштени ставови либералног капитализма, порези и нису могли имати друге циљеве, осим да обезбеде средства потребна за финансирање функција државе, јер су, у складу са доктрином економског либерализма, били неутрални.

Задржавајући фискални карактер, у складу са друштвено-економским променама од 30-тих година 20. века, порези су преузели улогу инструмента за остваривање превасходно економских, али и социјалних, политичких, демографских, културних и других циљева.¹⁴

У савременим државама опорезивањем се остварују различити екстрафискални циљеви, одговарајућим обликовањем пореских структура. Захватањем једног дела новостворене вредности опорезивање производи одређене ефекте посматрано са макроекономског, микроекономског, социјалног, политичког и других аспеката.

¹³ Раичевић, Б., *Јавне финансије*, Економски факултет Београд, 2008, 177.

¹⁴ Анђелковић, М., *Јавне финансије и финансијско право*, Правни факултет Ниш, 2012, 77.

1.2.1. Фискални циљ

Издашност је један од основних захтева који се постављају код опорезивања. Прикупљање пореза и других јавних прихода има првенствено фискални циљ - обезбеђивање средстава неопходних за покриће јавних расхода. За разлику од Еберга¹⁵, који препоручује да сваки порез за себе треба да буде довољан, односно, да треба избацити све оне који не испуњавају принцип издашности, преовлађује став теорије и праксе да се од пореског система као целине захтева испуњење овог принципа. Управо је порез на доходак један од пореза који испуњавају принцип издашности и који чини окосницу савремених пореских структура.

Издашност пореза зависи од врсте и висине пореске стопе, на пример прогресивне стопе дају веће приходе у односу на пропорционалне. Поред тога, износ прикупљених прихода зависи и од тога колико је широко постављена пореска основица, као и од броја и обима стандардних и нестандартних одбитака.¹⁶

Повећање пореског терета у циљу постизања жељене висине пореских прихода не може ићи без ограничења.¹⁷ Граница у повећању пореског терета¹⁸ првенствено зависи од расположиве економске снаге пореских обвезника - тзв. *фискалног капацитета*. Са порастом *per capita* у једној земљи та граница се помера на горе. Поред расположиве економске снаге становништва, граница опорезивања која би се смела прекорачити зависи и од других фактора, који су одраз постојања или непостајања дуге демократске традиције. Отуда, чак и између земаља са приближним

¹⁵ Наведено према: Ловчевић, Ј., *Институције јавних финансија*, 91.

¹⁶ Ђуровић-Тодоровић, Ј., Ворђевић, М., *Повезаност прогресивности и издашности код опорезивања дохотка физичких лица*, Економске теме бр. 1/2012, 43.

¹⁷ Ловчевић у економска начела опорезивања убраја и *начело рационалности*, по коме порески систем мора водити рачуна о економски рационалним формама пореза, одакле порези не уносе поремећај у нормални привредни процес. Као природна последица тог начела, максимална граница пореског оптерећења налази се тамо где због повећања тог оптерећења настаје опасност да неће бити у могућности да одржи и развије своју привреду (Ловчевић, Ј., *Институције јавних финансија*, 82, 92.). Поповић у економска пореска начела убраја начело умерености пореског оптерећења које захтева од пореза да буду умерени (Поповић, Д., *Наука о порезима и пореско право*, Open Society Institute Constitutional and Legislative Policy Institute, Budapest и Савремена администрација, Београд, 1997, 281).

¹⁸ Граница повећања пореског терета у теорији се назива **горњом границом пореског оптерећења** (Јелчић, вид.: Јелчић, В. i dr., *Финансијско право и финансијска знаност*, Narodne novine, Zagreb, 2002, 154-155.), одн., **апсолутним пореским лимитом** (Поповић, вид.: Поповић, Д., *Наука о порезима и пореско право*, 281-283.).

per capita та граница је различита у зависности од развијеног нивоа социјалне сигурности, локалне самоуправе, утицаја синдиката и политичких партија и слично.¹⁹

Може се закључити да прекорачење границе опорезивања није пожељно из следећих разлога:

- угрожава егзистенцију пореског обвезника;
- утиче на смањење пореских прихода и
- дестимулише привредну активност.

Приликом одређивања висине пореског терета, пре свега, би требало водити рачуна да превелико пореско оптерећење проузрокује штетне последице за *пореског обвезника*. Пошто, у зависности од друштвено економског и политичког система, већи или мањи део потреба појединци задовољавају самостално, потребно је да, након опорезивања, располажу одговарајућом економском снагом како би подмирили своје расходе.²⁰

Утицај превеликог пореског оптерећења на *смањење пореских прихода*, објашњава концепт америчког економисте Артура Лафера (Arthur W. Laffer, 1979). *Лаферова крива* представља графички приказ односа између пореске стопе и пореских прихода. При веома ниским пореским стопама приходи су мали, са растом пореске стопе расту приходи док не достигну максимум, након чега даљим повећањем пореске стопе приходи не расту, већ се смањују и на крају су једнаки нули.²¹ Идеја да смањење пореских стопа не доводи до смањења пореских прихода је била један од постулата економије понуде, за коју се залагала Реганова администрација. Доктрина економије понуде је покушала да, у недостатку одговора од стране кејнзијанске економије тражње, нађе решење проблема стагфлације и високе незапослености у смањењу превисоког пореског оптерећења.

Облик Лаферове криве је одређен еластичношћу понуде рада, јер до повећања или смањења пореских прихода услед промене пореске стопе долази у мери у којој се промене пореске стопе неутралишу променама сати рада. Управо питање еластичности користи као аргумент једна од критика концепта Лаферове криве. Како резултати бројних проучавања показују да укупна еластичност понуде рада није велика, мало је

¹⁹ Детаљније о томе: *ibid.*

²⁰ Jelčić, B. i dr., *Financijsko pravo i financijska znanost*, 154.

²¹ Rosen, S.H., Gayer, T., *Javne finansije*, Ekonomski fakultet Beograd, 2009, 460-461.

вероватно да би опште смањење пореске стопе било самофинансирајуће у смислу да би подстакло толико велику понуду рада да се порески приходи не би смањили.²²

Прекорачење границе опорезивања није пожељно ни са аспекта *економске ефикасности*, јер негативно утиче на алокацију ресурса. Тиме што дестимулише радни напор, инвестиције и ниво привредне активности, превисоко пореско оптерећење проузрокује штетне последице за привреду у облику економске неактивности и пребацивања економске активности из формалног у неформални сектор (сива економија).²³ Скоро све реформе пореза на доходак у последње две деценије могу се окарактерисати као пореске реформе снижења пореске стопе и проширења пореске основице.²⁴

1.2.2. Улога аутоматског стабилизатора

Од пореског система као целине захтева се да испуни и принцип финансијске еластичности. У складу са тенденцијом раста јавних расхода,²⁵ опорезивањем би требало обезбедити приходе који ће пратити висину растућих јавних расхода. Порез на доходак, међутим, не задовољава принцип еластичности.²⁶ Висина прихода од овог пореза зависи од кретања у привреди. У условима рецесије, када долази до повећања незапослености и пада дохотка, доћи ће до смањења прихода. Немогућност прихода од пореза на доходак да се прилагођавају кретањима јавних расхода не умањује његов значај, поготово због његове издашности. Са друге стране, та његова особина да прати коњуктурна кретања у привреди, тзв. коњуктурна еластичност (флексибилност) даје му предност као инструменту стабилизационе економске политике.

Од времена Велике светске економске кризе уочена стабилизациона компонента фискалне политике има задатак да ублажи циклична кретања у привреди. Налажењем објашњења за флукутације у привреди на страни тражње, по кејнзијанској доктрини ефекти стабилизације се могу постићи деловањем на основне макроекономске агрегате.

²² *Ibid.*

²³ Поповић, Д., *Наука о порезима и пореско право*, 284; Ранђеловић, С., *Анализа алтернативних модела пореза на доходак физичких лица - ефекти примене у Србији* (докторска дисертација), Економски факултет Београд, 2012, 9.

²⁴ OECD Tax Policy Studies No 13, *Fundamental Reform of Personal Income Tax*, 2006, 3.

²⁵ Према проф. Ловчевићу са резервом треба прихватити тврдњу да се ради о "закону" (у питању је Вагнеров закон повећања јавних расхода), али да се о општој тенденцији повећања јавних расхода може говорити (*ibid*, 44).

²⁶ Вид.: Поповић, Д., *Наука о порезима и пореско право*, *op.cit.* 274 и Ђуровић-Тодоровић, Ј., Ђорђевић, М. - *Директни порези*, 50.

Деловањем на макроекономске агрегате остварују се макроекономски ефекти фискалне политике. То су "ефекти потражње", јер показују утицај политике јавних прихода и јавних расхода на генерисање финалне потрошње (ефикасне потражње). По правилу, краткорочног су карактера и служе за остваривање стабилizacionих циљева фискалне политике.²⁷ Улога фискалне политике огледа се у томе да се у условима рецесије, кроз смањење пореза и повећање јавних расхода, утиче на смањење пада агрегатне тражње, а у условима експанзије преко повећања пореза и смањење јавних расхода се смањује раст агрегатне тражње. Деловањем на страни пореза (смањењем или повећањем) утиче се на величину расположивог дохотка становништва, а тиме и на агрегатну тражњу.

Преко две врсте инструмената стабилizaciona фискална политика утиче на ублажавање цикличних кретања привреде: аутоматских стабилизатора и дискреционих мера. Док се код аутоматских стабилизатора делује на регулисање агрегатне тражње аутоматски, без промене пореске основице или пореске стопе, код дискреционих мера је потребно спровести поступак измене пореског прописа. Значај аутоматских стабилизатора у односу на дискреционе мере економске политике је да је проблем временског кашњења (енг. *time lag*) знатно мањи. Код дискреционих мера, због времена потребног од уочавања проблема до деловања предузетих мера, постоји опасност од смањења ефикасности економске политике. Битан аспект флексибилности пореског система је управо тајминг, јер ако су флукуације у привреди брзе, заостајање може ограничити ефикасност пореза у процесу економске стабилizacione.²⁸

Предност пореза на доходак се огледа у његовој улози аутоматског стабилизатора. За разлику од неких других пореза, код којих је потребно изменама закона променити стопу или проширити пореску основицу да би се постигла жељена висина пореских прихода, код пореза на доходак долази аутоматски до ових промена. То ће, у случају рецесије, бити пожељно, јер ће се аутоматским смањењем пореског терета омогућити пореским обвезницима да повећају своју привредну активност.²⁹ Примена прогресивних стопа код пореза на доходак је важна, јер у условима стабилних цена прогресивно опорезивање омогућава аутоматску стабилizacionу.³⁰ Његовим утицајем на агрегатну тражњу, преко величине расположивог дохотка пореских обвезника у условима рецесије редукује се пад тражње аутоматским смањењем пореског терета, а у условима експанзије аутоматски се смањује раст агрегатне тражње

²⁷ Jurković, P., *Fiskalna politika u ekonomskoj teoriji i praksi*, Zagreb, 1989, 30.

²⁸ Stiglitz, J., *Ekonomija javnog sektora*, 474.

²⁹ Поповић, Д., *Наука о порезима и пореско право*, 287.

³⁰ Stiglitz, J., *Ekonomija javnog sektora*, Ekonomski fakultet Beograd, 2004, 474.

повећањем пореског оптерећења. Међутим, у условима стагфлације, губи се флексибилност пореза на доходак. Пошто се привреда тада налази у рецесији и истовремено је прати инфлација, неће доћи до аутоматског смањивања пореских прихода, јер, услед инфлације, номинални доходак расте иако реални доходак опада, па ће просечна пореска стопа наставити да расте.³¹

1.2.3. Економска ефикасност

Сваки порез утиче на понашање физичких и правних лица, јер због умањења расположивог дохотка опорезивањем, настоје да избегну или умање своју пореску обавезу. Отуда, сви порези су дисторзивни, односно, изазивају дисторзије у оптималној алокацији економских ресурса, јер доводе до промене релативних цена. Пример недисторзивног пореза³² је главарина коју су плаћала сва лица у истом износу, јер није постојала могућност да своју пореску обавезу умање на било који начин. Код главарине делује само ефекат дохотка, јер смањује доходак обвезника. Не мења модалитете његовог понашања на тржишту, јер не постоји начин да пореску обавезу умањи или превали на друго лице.³³

У погледу оптималне алокације економских ресурса у економској теорији је прихваћен концепт италијанског економисте и социолога Парета (Viltredu Pareto, 1848-1923), тзв. *Парето ефикасност*, која подразумева такву алокацију при којој се не може побољшати положај једног лица, а да се при том не погорша положај других лица. У савременим привредама, тржиште аутоматски врши ефикасну алокацију ресурса, на основу сигнала које дају тржишне цене. Порези мењају релативне цене, услед чега су ценовни сигнали деформисани, а алокација економских ресурса промењена.³⁴ Приликом избора пореских структура мора се водити рачуна о *Парето-ефикасним пореским системима*, који представљају такве пореске системе, да с обзиром на инструменте и информације које су доступне држави, нико не може да се доведе у бољи положај а да се неко други не доведе у гори.³⁵

Због немогућности ослањања на главарину, савременим државама остају на располагању дисторзивни порези. То значи да се пореском политиком не може постићи

³¹ Поповић, Д., *Наука о порезима и пореско право*, 288.

³² **Недисторзивни порези**, одн. **паушални порези** су фиксни порези које обвезник не може да промени ниједним својим поступком (Stiglitz, J., *Економича јавног сектора*, 469-471).

³³ Поповић, Д., *Наука о порезима и пореско право*, 276.

³⁴ Stiglitz, J., *Економича јавног сектора*, 466.

³⁵ *Ibid*, 484.

пуна оптималност у алокацији ресурса у смислу Парето оптимума, већ само тзв. "други најбољи оптимум" (енгл. *second-best optimum*).³⁶

Услед промењених економских одлука физичких и правних лица, настале дисторзије стварају економске трошкове у виду губитка благостања. Тај губитак на благостању који превазилази вредност прикупљених пореза је *вишак пореског терета*, називан трошком благостања или чистим губитком.³⁷ За разлику од дисторзивних, недисторзивни, односно, паушални порези не стварају вишак терета. У теорији је постављено питање ако су ови порези ефикасни зашто се не уводе. Мада би главарина једина испуњавала критеријум економске ефикасности, не примењује се у савременим пореским системима због неправичности³⁸, јер не води рачуна о субјективним околностима пореског обвезника. Обезбеђивање истог пореског третмана, када су у питању недисторзивни порези, било би могуће само када би сви појединци били једнаки, а у стварности они се међусобно разликују. Даље, држава би могла да уведе недисторзивне порезе уколико би имала потпуне информације о карактеристикама сваког појединца, међутим, она није у том положају да може да их уочи. Држава порезе може да базира само на уочљивим варијаблама, као што су приходи и расходи.³⁹

Према Stiglitz-у једна од пожељних карактеристика доброг пореског система је економска ефикасност, која подразумева да порески систем не би требало да омета ефикасну алокацију ресурса, односно, да "порески систем не сме да буде дисторзиван већ треба, уколико је то могуће, да се користи за повећање економске ефикасности".⁴⁰ Поред улоге инструмената стабилизационе - краткорочне фискалне политике, путем пореза на доходак остварују се циљеви и у домену дугорочне, односно, развојне фискалне политике. Микроекономски ефекти фискалне политике, тзв. ефекти стимулације се постижу деловањем мера и инструмената на понашање физичких и правних лица. То су мере које имају дугорочни карактер, претежно се предузимају на страни понуде и првенствено служе као основа за остваривање развојних циљева фискалне политике.⁴¹

³⁶ Поповић, Д., *Наука о порезима и пореско право*, 378.

³⁷ Rosen, S.H., Gayer, T., *Javne finansije*, 350.

³⁸ У В. Британији је 1990. г. уведена, а већ 1991. г. укинута главарина која је заменила локални порез на имовину. Њена висина је зависила од потребног нивоа пореских прихода по становнику у свакој локалној заједници. Овај порез је био паушалан у том смислу што пореска обавеза није варијирала у зависности од дохотка или имовине, али варијирала је у зависности од места становања (наведено према: *ibid*, 363).

³⁹ Stiglitz, J., *Ekonomija javnog sektora*, 562.

⁴⁰ *Ibid*, 466.

⁴¹ Jurković, P., *Fiskalna politika u ekonomskoj teoriji i praksi*, 30.

Микроекономски ефекти, настали у променама економских одлука физичких и правних лица услед опорезивања могу бити различити. Према фазама кроз које пролази реакција пореског обвезника постоје следећи ефекти:⁴²

1. *ефекти супституције у ужем смислу* представљају поступке физичких и правних лица којим се настоји да пореска обавеза уопште не настане, већ да буде сведена на најмању могућу меру - дозвољено избегавање пореза (законита евазија);

2. *ценовни ефекти* постоје када порески обвезник порез мора да плати, али фактички (економски) порески терет преваљује на друго лице, кроз промене цена производа, (фактора производње) - преваљивање пореза;

3. *ефекти после инциденце (дифузија пореза)*. - Пошто је инциденца стадијум у коме не постоји могућност да се порез даље преваљује, лице које је погођено инцидентом дефинитивно сноси порески терет. Његови поступци, настали услед умањења дохотка, посредством тржишног механизма одражавају се ван сектора који је опорезован, ширећи се лепенасто кроз привреду. Један облик ових ефеката чини *ефекат дохотка*, јер је опорезивањем дошло до смањења дохотка пореског обвезника. Други облик представљају *ефекти стимулације*. У зависности од тога на који је начин постављен, порез на лице које је њиме погођено може деловати стимулативно (тако да повећа радни напор, штедњу или сл.) или дестимулативно. Ефекти стимулације и ефекти супституције у ужем смислу чине *ефекте супституције у ширем смислу*, јер су исте природе. Они се распростиру преко утицаја које најављени порез или порез чији је терет фактички понесен остављају на релативне цене супститута (нпр. радног напора и доколице, потрошње и штедње, фактора капитала и фактора рада, различитих производа, привредних грана и сл.).

1.2.4. Редистрибутивна улога

Теоретичари су давно уочили да у примарној расподели дохотка и имовине, насталој у тржишној привреди под утицајем различитих фактора, постоје разлике у материјалном положају пореских обвезника. Познатом немачком теоретичару Вагнеру нетачно се приписује теза о нивелисању богатства путем пореза. Његово социјално политичко начело само има за циљ да се терет пореза тако распореди да сиромашнији

⁴² Поделу микроекономских ефеката опорезивања према фазама кроз које пролази реакција пореског обвезника дао је Поповић Д. (деталније о овоме видети: Поповић, Д., *Наука о порезима и пореско право*, 327-330).

плаћају мање, а имућнији више.⁴³ Наравно, ни у савременим пореским системима се не може говорити о прерасподели богатства од богатих ка сиромашним, већ о остваривању одређених циљева социјалне политике путем опорезивања. У савременим условима улога социјалне државе у свим областима, па и у домену јавних финансија, је усмерена само на ублажавање, али не и на укидање социјалне неједнакости. Социјална држава не тежи асполутној социјалној једнакости ни егалитаризму у имовинским односима.⁴⁴ У демократским друштвима постоје ситуације које захтевају уплитање у стање расподеле. Управо порези и трансфери представљају такав механизам помоћу кога се могу редовним путем вршити исправке у стању расподеле на начин који најмање штети ефикасном функционисању тржишта.⁴⁵

Велики напредак у остваривању правичности у опорезивању учињен је тек укидањем сталешких привилегија у француској револуцији и увођењем *опитости* (*универзалности*) пореске обавезе. Принцип општости⁴⁶ пореза није нарушен пореским ослобођењима, када се пореским обвезницима из економских, социјалних, политичких и других разлога умањује порески терет. У неким случајевима ослобођења и изузећа се признају управо да се обезбеди правичност опорезивања.⁴⁷ Из социјално-политичких разлога прописује се тзв. *егзистенцијални минимум*, који представља ону висину дохотка пореског обвезника која је потребна за задовољавање његових минималних егзистенцијалних потреба (попут хране, одеће, становања и сл.) Шта се сматра егзистенцијалним минимумом разликује се од државе до државе, наравно, у богатијим обухвата шири круг потреба у односу на сиромашне. Међутим, живот на садашњем степену развоја цивилизације подразумева да би требало укључити и културни минимум. Поред физиолошког, у неопходни минимум би требало унети и расходе које порески обвезник има на одржавању духовног живота.⁴⁸

Све чешћи су захтеви у теорији да се поред изузимања егзистенцијалног минимума од опорезивања, лицима која не располажу економском снагом одређене висине држава осигура ту економску снагу, тако што ће из јавних прихода издвојити потребна новчана средства до утврђене висине. Лице чија је економска снага изнад прописаног минимума за егзистенцију плаћало би порез, док би лицу које не располаже

⁴³ Наведено према: Ловчевић, Ј., *Институције јавних финансија*, 80.

⁴⁴ Olivera Lončarić-Horvat, *Socijalna država i posredni porezi*, Rev. soc. polit .god. II, br. 2, Zagreb 1995, 115

⁴⁵ Наведено према: Musgrave, R., *Teorija javnih finansija*, Beograd, 1973, 14.

⁴⁶ Проф. Јелчић користи термин "универзалност" (Jelčić, B. i dr., *Financijsko pravo i finansijska znanost*, 174-175).

⁴⁷ Вид.: Ловчевић, Ј., *Институције јавних финансија*, 93.

⁴⁸ *Ibid*, стр. 133.

тим износом, поступком сличним опорезивању, из државне благајне био исплаћен остатак. Тај облик социјалне помоћи познат је под називом *негативно опорезивање*.⁴⁹

Друга компонента начела правичности опорезивања је *начело равномерности*, које подразумева да порески терет буде равномерно распоређен. Концепт правичног опорезивања савремена теорија најчешће заснива на **принципу плаћања пореза према економској снази**⁵⁰. Од пореског система се захтева да буде хоризонтално и вертикално правичан. *Хоризонтална правичност* постоји када се порески обвезници који имају исту економску снагу једнако опорезују. Захтев за *вертикалном правичношћу* је испуњен уколико лица са већом економском снагом плаћају већи порез. Хоризонтална правичност обезбеђује правичност пореског система, а вертикалном правичношћу се постиже праведна прерасподела дохотка.⁵¹

Из разлога практичне природе као мерило економске снаге пореског обвезника не узима се целокупно његово благостање,⁵² већ видљиви показатељи као што су: доходак, потрошња и имовина. У теорији има залагања за увођење, поред традиционалног опорезивања потрошње путем пореза на промет (ПДВ, акцизе), субјектног пореза на потрошњу. Овај концепт, који за пореску основицу узима потрошњу пореског обвезника за разлику од уобичајеног пореза на промет, доживео је неколико покушаја примене у пракси.

У функцији правичне расподеле пореског терета, у одређеним случајевима долази до диференцираног пореског третмана лица, која би по принципу хоризонталне правичности требало једнако опорезовати. Тако се може догодити да се лица која остварују исту висину дохотка различито опорезују у зависности од личних и породичних прилика (нпр. порески обвезник издржава децу). Управо код субјектних пореза,⁵³ којима припада порез на доходак, води се рачуна о овим околностима, јер утичу на економску снагу пореског обвезника.

⁴⁹ Наведено према: Jelčić, B. i dr., *Financijsko pravo i financijska znanost*, стр. 145.

⁵⁰ Односно принцип способности плаћања (енг. *ability-to-pay-principle*) (Поповић, Д., *Наука о порезима и пореско право*, 184).

⁵¹ Нав. према: Zee, H.H., *Personal Income Tax Reform: Concepts, Issues and Comparative Country Developments*, IMF Working Paper 05/87, 2005 и Хрустић, Х., *Принцип правичности у опорезивању дохотка грађана у ЕУ и у Србији*, Социјална мисао 3/2010, 174.

⁵² Целокупно благостање пореског обвезника би укључивало садашњу потрошњу, будућу потрошњу, поседовање имовине и уживање у доколици. Овакво свеобухватно мерило се не може операционализовати, посебно вредновање доколице (Поповић, Д., *Наука о порезима и пореско право*, 185-186).

⁵³ Поповић говори о **савременим субјектним порезима** који су везани за одређену личност и чија висина пореске обавезе зависи од личних и породичних прилика и укупне економске снаге пореског обвезника. Са друге стране, указује на **тзв. субјектне порезе у ужем смислу**, који су везани искључиво

Поједине врсте прихода, такође, могу бити подвргнуте диференцираном пореском третману. У старијој литератури правила се разлика између *фундираних и нефундираних пореза* где су у фундиране порезе укључени они порези који су опорезовали приходе од капитала (имовине), а нефундирани порези су опорезовали приходе остварене личним радом. Диференцирани порески третман се огледао у томе да су лица која остварују фундиране приходе јаче опорезована у односу на лица која остварују нефундиране приходе. Сматрало се да би пореског обвезника који остварује доходак без радног напора требало за исти доходак више опорезовати. Поред тога, за имаоце нефундираних прихода постојало је блаже опорезивање и зато што су, у условима непостојања социјалног осигурања и разних мера социјалне заштите, дохоци ових лица били непостојанији. Њима је било потребно да праве резерве, да део својих прихода ставе "на страну" да би се обезбедила. Отуда, због већих расхода, њихова пореска способност је била мања, па је у циљу остварења равномерности у опорезивању њих требало блаже опорезовати.⁵⁴ У савременој литератури и пореској политици прави се разлика између зарађених прихода (енг. *earned income*) и прихода који нису остварени личним напором (енг. *unearned income*).⁵⁵

Мада је ово разликовање на фундиране и нефундиране порезе у савременим правним системима изгубило на значају,⁵⁶ срећу се елементи различитог пореског третмана појединих врста прихода.

У погледу вертикалне правичности отвара се дилема у избору пореских стопа: пропорционалних или прогресивних.

Мада је најчешће прихваћен принцип способности плаћања према економској снази, у теорији се јавља и приступ заснован на **принципу користи** (енгл. *benefit principle*). Обвезници би требало, према овом принципу, да сносе терет плаћања пореза и других јавних прихода сразмерно користи које имају од јавних услуга. Принцип

за постојање личности. Такви су били **главарина** и **војница** (плаћала сва мушка лица стасала за војску) (вид.: *ibid.*, 47).

⁵⁴ Видети: Ловчевић, Ј., *Институције јавних финансија*, 98-99; Jelčić, В. i dr., *Financijsko pravo i financijska znanost*, 105-106.

⁵⁵ Поповић, Д., *Наука о порезима и пореско право*, 56.

⁵⁶ По појединим ауторима ова подела, која у основи подразумева сталност (постојаност) извора из кога се порез плаћа, доживела је тако крупне измене у погледу груписања пореза у једну од ових врста. Велика економска криза и оба светска рата показала су несигурност имовине као фундираних извора прихода, рад је постао сигурнији извор економске снаге, па се фундираним порезима сматрају они који опорезују приходе од рада, а нефундираним они који опорезују приходе од имовине, одн. капитала (Jelčić, В. i dr., *Financijsko pravo i financijska znanost*, 106).

плаћања јавних добара на основу користи експлицитно је прихваћен код такса.⁵⁷ У литератури се наводе разлози због којих опорезивање није могуће засновати на користи. Прво, не постоји могућност процене користи које појединци добијају од јавних услуга. Сви појединци имају користи од јавних расхода (нпр. за одбрану), али је немогуће утврдити величину користи које имају различити појединци.⁵⁸ Друго, заснивање пореза на коришћењу неког јавног добра може да одврати од коришћења и доведе до неефикасне алокације ресурса.⁵⁹

Када говоре о оптималном опорезивању, за економисте су релевантни економичност и правичност. Стандард савремене економске мисли, економија благостања, води рачуна о оба циља. Како је порез на доходак такав порески облик погодан за редистрибутивну улогу, значајна пажња у литератури је посвећена контрадикторности ова два циља - тзв. *trade off* правичности и ефикасности у избору оптималног модела. Већом прогресивношћу у опорезивању постиже се унапређење правичности. Редистрибуцијом дохотка, прогресивним опорезивањем у систему пореза на доходак и добро таргетираном социјалном политиком, утиче се на смањење неједнакости. С друге стране, већа прогресивност у опорезивању има негативне ефекте на ефикасност, јер изазива веће дисторзије.⁶⁰

У балансирању између правичности и ефикасности економисти користе две посебне функције друштвеног благостања: утилитаристичку и ролсовску. Према утилитаризму друштвено благостање је једнако збиру корисности свих појединаца. Порези би требало да омогуће да гранична корист од прихода - губитак корисности до којег долази услед одузимања једне новчане јединице од појединца - мора бити иста за све појединце. За утилитаризам се традиционално сматрало да пружа образложење за прогресивно опорезивање.⁶¹ Екстреман став заузео је професор филозофије са Харварда Џон Ролс (John Rawls). Према овом приступу познатом под називом Ролсова функција друштвеног благостања, друштвено благостање једнако је користи појединца који је у најгорем положају. Порески систем (и остало у вези са социјалном политиком) мора

⁵⁷ За разлику од јавних услуга које имају општи карактер, одн.у којима доминира јавних интерес, код такса се ради о јавним услугама код којих се појављује посебна корист појединца који захтева одређену радњу државног органа. Основ за плаћање таксе лежи у овој посебној користи појединца од конкретне радње државног органа (Ловчевић, Ј., *Институције јавних финансија*, 63).

⁵⁸ Вид.: Поповић, Д., *Наука о порезима и пореско право*, стр. 294 и Stiglitz, J., *Економија јавног сектора*, 481.

⁵⁹ Stiglitz, J., *ibid.*

⁶⁰ Ранђеловић, С., *Анализа алтернативних модела пореза на доходак физичких лица - ефекти примене у Србији*, 86.

⁶¹ Stiglitz, J., *Економија јавног сектора*, 485.

бити тако конципиран да максимира његово благостање. То значи да треба увећавати пореске стопе за све обвезнике осим за оне у најгорем положају, до тачке прикупљања највећих пореских прихода. По Ролсу нема места за *trade off*, јер док се повећава благостање појединца који је у најгорем положају повећава се и друштвено благостање, при чему није важно колико је тај процес неефикасан.⁶²

2. НОРМАТИВНО ДЕФИНИСАЊЕ ЕЛЕМЕНАТА ПОРЕЗА НА ДОХОДАК ФИЗИЧКИХ ЛИЦА

2.1. Порески објекат

Код утврђивања пореског објекта⁶³ као једног од конститутивних елемената пореза на доходак, на први поглед ствари су врло једноставне. Код овог пореза долази до подударања пореског објекта и пореског извора, јер се истовремено доходак појављује као основа за увођење пореске обавезе и служи као извор из кога се порез плаћа.⁶⁴ Квалитет дохотка у односу на остале изворе, нарочито са аспекта фискалне праксе, је његова способност редовног, периодичног обнављања. Доходак се јавља као трајан и редован извор пореза.⁶⁵

Међутим, проблем настаје код самог појма дохотка, јер не постоји општеприхваћена дефиниција. Неке теорије, попут теорије извора и теорије чистог приноса су се издвојиле. Према *теорији извора дохотка* опорезиваће се само они приходи чији су извори стални. Ужи приступ одређивању појма дохотка ове теорије, чији је најзначајнији представник немачки теоретичар Fuisting, огледа се у томе што су њиме обухваћени само приходи из трајних извора.

Теорија чистог приноса, коју је поставио немачки аутор Шанц (Schanz), а развили је његови амерички следбеници Хејг (Haig) и Симонс (Simons), заузима шири

⁶² *Ibid*, 102 и 484-486.

⁶³ Порески објекат (предмет), према проф. Јелчићу, представљају одређене чињенице, покретне и непокретне ствари, своје новца, правно економске трансакције које чине основу за увођење пореске обавезе (Јелчић, В. и др., *Финансијско право и финансијска знаност*, 115).

⁶⁴ На пример, код пореза на имовину предмет опорезивања је имовина, док се порез плаћа из дохотка пореског обвезника.

⁶⁵ Анђелковић, М., *Пореско право - Теоријски аспекти и пореске реформе*, Центар за публикације Правног факултета у Нишу, 1999

приступ у дефинисању дохотка, у финансијској литератури познат као Шанц-Хејг-Симонсов концепт (S-H-S дефиниција) дохотка. Свеобухватном дефиницијом ове теорије, познате и под називом теорија прираста богатства, тј. теорија пораста чисте имовине, дохотком су обухваћени сви приходи, независно од карактера извора из којих потиче повећање економске снаге пореског обвезника.

Доходак је према тој дефиницији једнак новчаној вредности потрошне снаге пореског обвезника у одређеном временском периоду. Обухвата не само стварно потрошени износ, него и нето прираст имовине, односно, штедњу.⁶⁶ Нето повећање богатства - штедња мора бити укључена у доходак зато што представља повећање потенцијалне потрошње.⁶⁷ Ради се о прирасту потенцијалне потрошње, односно, могућности потрошње (економске снаге) без обзира на начин и изворе из који потиче. Код овог концепта битна је могућност коришћења, док је код концепта који узима потрошњу као показатељ пореске способности битно њено стварно коришћење.⁶⁸

S-H-S дефиницији дохотка, традиционално прихваћеној у финансијској теорији, у пракси такође али са бројним одступањима, се приписују две позитивне особине: правичност и ефикасност. У прилог правичности говори аргумент да је широко постављена пореска основица добра мера релативног економског положаја.⁶⁹ Међутим, овом аргументу се може приговорити да ова дефиниција не може обезбедити правичност докле год се људи разликују по способности остваривања дохотка.⁷⁰ Свеобухватном дефиницијом дохотка се обезбеђује одређени степен неутралности. Тиме што се исто односи према свим врстама дохотка, минимизирани су могућности за ремећење алокације ресурса.⁷¹ Са друге стране, према S-H-S концепцији сви извори дохотка опорезују се по истој стопи, али једнаке пореске стопе на сав доходак, без обзира на извор, не представљају најефикасније решење.⁷²

Дефинисање појма дохотка није чисто теоријско питање. У зависности од тога како је широко постављена дефиниција зависи обухватност пореске основице. Свеобухватније, постављањем пореске основице, које је могуће само применом широке

⁶⁶ Kesner-Škreb, M., *Porez na dohodak*, Financijska teorija i praksa 28 (1) 141-143 (2004), 141.

⁶⁷ Rosen, S.H., Gayer, T., *Javne finansije*, 414.

⁶⁸ Blažić, H., *Usporedni porezni sustavi-oporezivanje dohotka i dobiti*, Ekonomski fakultet u Rijeci, 2006, 18.

⁶⁹ Brummerhoff, D., *Javne finansije*, Mate, Zagreb, 2000, 293.

⁷⁰ Rosen, S.H., Gayer, T., *Javne finansije*, 417.

⁷¹ Brummerhoff, D., *Javne finansije*, Mate, Zagreb, 2000, 293. и Rosen, S.H., Gayer, T., *ibid.*

⁷² Rosen, S.H., Gayer, T., *ibid.*, 416-417.

дефиниције дохотка, одређени приход од пореза на доходак се може постићи са нижим пореским стопама, него када је пореска основица уско дефинисана.⁷³

Широка и апстрактна S-H-S концепција дохотка јесте широко прихваћена, само се у пракси спроводи са одређеним ограничењима. Готово да ни у једном пореском законодавству нема дефиниције дохотка, него се користи метод енумерације - набрајањем прихода. Поред тога, у категорију дохотка улазе само приходи који су настали као резултат тржишних трансакција.⁷⁴ Тако се свеобухватна дефиниција дохотка своди на тзв. *теорију тржишног дохотка*.

Како Шанц-Хејг-Симонсов концепт дохотка обухвата и потрошњу и штедњу, посебно је интересантан **концепт који се заснива на потрошњи**. Основни проблем код опорезивања заснованог на дохотку⁷⁵, на који указују теоретичари који се залажу за прихватање потрошње као основице опорезивања уместо дохотка, јесте двоструко опорезивање штедње. Први пут се опорезује у тренутку стварања (нпр. приходима од рада), а други пут када дође до опорезивања прихода од капитала, јер се S-H-S дефиницијом дохотка обухватају сви приходи, без обзира на изворе.

Уочавање овог проблема било је присутно и у старијој теорији јавних финансија (још од Томаса Хобса, 1651. године)⁷⁶, али је значајан допринос овом концепту дао Фишер (Irwing Fisher, 1937), па се често назива и Фишеровим концептом. Посматрајући је не као садашњи него као будући доходак, штедњу треба, према овом приступу, укључити у доходак само када се употреби за потрошњу.⁷⁷ Мада је било покушаја његове практичне примене од стране Николаса Калдора (Nicholas Kaldor) у Индији и Шри Ланки, овај облик непосредног опорезивања који има за основицу потрошњу (енг. *expenditure tax*)⁷⁸ није заживео у пореским системима савремених држава.

Порез на доходак заснован на потрошњи је непосредни и субјектни порез. Његову основицу чини потрошња пореског обвезника у одређеном временском

⁷³ Brummerhoff, D., *Javne financije*, 287.

⁷⁴ Предмет опорезивања су само они приходи који су настали из новчаних трансакција на тржишту. Извесне нетржишне активности, ма колико су идентичне неким тржишним искључене су због непостојања видљиве варијабле (трансакционе цене) која се користи за утврђивање њихове вредности. Нпр. рад кућне помоћнице подлеже опорезивању, за разлику од идентичних послова које обавља незапослени супружник (Stiglitz, J., *Ekonomija javnog sektora*, 626).

⁷⁵ Поједини аутори га називају доходним концептом, а други приступ - потрошним концептом директног опорезивања (Blažić, H., *Uporedni porezni sustavi-oporezivanje dohotka i dobiti*, 15 и 33).

⁷⁶ Детаљније о старијим заговорницима ове идеје вид.: *ibid.*, 33-34.

⁷⁷ Brummerhoff, D., *Javne financije*, 294.

⁷⁸ У примени су различити називи, нпр. **порез на издатке** (Brummerhoff, D., *Javne financije*, 360-368), **персонализовани (субјектни) порез на расходе** (Поповић, Д., *Наука о порезима и пореско право*, 294.), **потрошни порез на доходак** (Jelčić, B. i dr., *Financijsko pravo i financijska znanost*), **директни порез на личну потрошњу** (Blažić, H., *Uporedni porezni sustavi-oporezivanje dohotka i dobiti*, 34).

периоду, за разлику од посредних пореза на потрошњу, код којих се, опорезујући промет добара или услуга, за основицу узима цена тог добра или услуге. У односу на порез на промет, чија се регресивност ублажава тако што се прописују различите пореске стопе (нпр. код ПДВ поред опште, прописује се и снижена пореска стопа за одређена добра и услуге, најчешће за оне најнужније за живот пореског обвезника), код пореза заснованог на потрошњи могућа је примена прогресивне тарифе. Управо у томе се истиче аргумент у прилог овог пореза. Док код пореза на промет порески терет зависи од куповине добара, код пореза заснованог на потрошњи (порез на издатке) условљен је укупним издацима. Пошто структура потрошње варира између домаћинства, није могућа циљана структура пореског оптерећења, па се не може водити рачуна о личним околностима.⁷⁹

Последњих деценија све актуелнија разматрања о потрошњи као прикладнијој пореској основици у односу на доходак износе аргументе у погледу правичности, алокативних разлога и разлога администрирања.

Према заговорницима концепта потрошње *хоризонтална правичност* се остварује не једнаким третманом пореских обвезника исте економске снаге, као што сматрају заступници концепта дохотка, већ једнаком користи која се постиже једнако оствареном задовољењу потреба која долази до израза у личној потрошњи.⁸⁰ Аргумент праведности они заснивају на ставу да постоји еквиваленција опорезивања потрошње и опорезивања прихода на целоживотном нивоу. Применом пореза, заснованог на потрошњи, два појединца истих прихода током живота поднела би исто укупно пореско оптерећење. Код пореза који се заснива на дохотку долази до пореске дискриминације лица које се определи за каснију потрошњу. Нето садашња вредност пореског оптерећења ће бити мања за појединца који не штеди у односу на појединца који штеди.⁸¹

Мада и међу самим заступницима овог концепта постоје разлике у погледу укључивања појединих ставки у пореску основицу (нпр. поклона и наслеђа), потрошњу сматрају бољим показатељем пореске снаге у односу на доходак. При томе, имају у виду дужи временски период, нарочито потрошњу на целоживотном нивоу (тзв. модел животног циклуса).

⁷⁹ Brummerhoff, D., *Javne financije*, 363.

⁸⁰ *Ibid.*

⁸¹ Stiglitz, J., *Ekonomija javnog sektora*, 589-590.

Као противаргумент, заговорници свеобухватног дохотка наводе да не долази до двоструког опорезивања, јер је доходак од капитала нов извор дохотка.⁸²

Са друге стране, у домену *вертикалне правичности* критичари концепта заснованог на потрошњи налазе своју аргументацију. Бројне анализе редистрибутивних ефеката овог пореза показале су његову регресивност, независно од тога да ли се као мерило узима годишњи доходак или животни циклус.⁸³ Управо из редистрибутивних разлога, неки аутори предлажу прогресивну тарифу код овог пореза.⁸⁴

Увођење непосредног пореза који се заснива на потрошњи, којим би се допунио или заменио порез на доходак образлаже се алокативним разлозима. Његова предност у односу на порез на доходак је да не искривљује интертемпоралне одлуке о потрошњи. Порески обвезници који штеде и тиме одлажу садашњу потрошњу ради веће будуће потрошње носе већи порески терет због опорезивања дохотка од камата. Отуда је овај порез неутралан у погледу временске преференције пореских обвезника у погледу потрошње.⁸⁵

Пошто обухвата само потрошњу, не и штедњу, у поређењу са порезом на доходак, могући су позитивни ефекти у подстицању штедње и инвестиција.⁸⁶

Економска ефикасност, као један од темељних аргумената заговорника опорезивања заснованом на потрошњи, међутим, трпи критике у погледу повећања пореског терета. Примена овакве пореске основице (која обухвата само потрошњу, не и штедњу) подразумева да мора доћи до повећања пореских стопа у оквиру овог пореза, односно, већег пореског оптерећења других извора, да би се постигла жељена висина пореских прихода.⁸⁷

У прилог увођења пореза заснованог на потрошњи, његове присталице наводе потешкоће у обликовању пореза на доходак у пракси. Бројна изузећа и одбици нарушавају концепт свеобухватног дохотка и условљавају његову административну

⁸² Нав.према: Brummerhoff, D., *Javne financije*, 360.

⁸³ Преглед резултата симулације дистрибутивних ефеката предлога заснованих на концепту потрошње вид. детаљ.: Blažić, H., *Uporedni porezni sustavi-oporezivanje dohotka i dobiti*, 90). Класично схватање вертикалне правичности које се анализира у односу на доходак неприхватљиво је за проф. Штиглица. Погрешно је то, по његовом мишљењу, што критичари пореза на потрошњу као објашњење за његову прогресивност наводе да је однос између пореза и прихода за богатије појединце мањи, с обзиром на то да богатији појединци штеде већи део свог прихода него сиромашни. Ако се потрошња узима као правилна пореска основица, онда не треба упоређивати плаћање пореза и приходе, јер се прогресивност или регресивност процењује према односу плаћеног пореза и одговарајуће пореске основице (Stiglitz, J., *Ekonomija javnog sektora*, 590).

⁸⁴ Brummerhoff, D., *Javne financije*, 365 и Stiglitz, J., *ibid.*

⁸⁵ Brummerhoff, D., *Javne financije*, 361 и 364.

⁸⁶ *Ibid.*, 363.

⁸⁷ Blažić, H., *Uporedni porezni sustavi-oporezivanje dohotka i dobiti*, 81.

сложеност.⁸⁸ Напротив, примена пореза заснованог на потрошњи, истичу противници тог концепта, би била административно сложенија. Један од важнијих проблема је пореско призната штедња. Пошто је штедња одбитна ставка, поставља се питање како је треба евидентирати да би била пореско релевантна. То се постиже путем тзв. квалификованих (регистрованих) рачуна које власник има код банке или друге финансијске институције. Проблем настаје код разграничења уплата извршених на банковне рачуне, јер се депозит по виђењу и текући рачуни не сматрају штедњом, као ни држање готовине.⁸⁹

Битан недостатак пореза заснованог на потрошњи је фискалне природе. Због сужења пореске основице, искључењем штедње из опорезивања, увођењем овог пореза дошло би до пада пореских прихода. То би се могло надоместити повећањем пореских стопа, али остаје опасност неповољне реакције јавног мњења на повећање пореског терета.⁹⁰

Један од предлога пореза заснованог на потрошњи је *порез на новчани ток* (тзв. *cash flow* порез) којим се настоји постићи једноставност у администрирању. Годишња потрошња се утврђује попуњавањем пореске пријаве од стране пореског обвезника навођењем расхода које је током године имао на потрошњу. Тај износ се коригује применом различитих изузећа и одбитака које се признају пореском обвезнику, јер се ради о субјектном (личном) порезу, код кога се води рачуна о посебним околностима. Проблем мерења потрошње, који представља највећу административно техничку потешкоћу, код ове варијанте пореза заснованог на потрошњи решава се праћењем новчаног тока. Потрошња се израчунава као разлика између готовинских примања и штедње.⁹¹

⁸⁸ Brummerhoff, D., *Javne financije*, 361-362.

⁸⁹ Blažić, H., *Usporedni porezni sustavi-oporezivanje dohotka i dobiti*, 36.

⁹⁰ Управо високо пореско оптерећење је било главни политички приговор усвајању предлога закона о порезу на потрошњу у САД. Да би се достигла прогресивност постојећег пореза на приход, граничне стопе пореза на потрошњу биле би веома високе, за многе појединце би износиле 40% или више (Stiglitz, J., *Ekonomija javnog sektora*, 733).

⁹¹ Rosen, S.H., Gayler, T., *Javne finansije*, 535.

2.2. Проблеми у погледу дефинисања пореске основице

Мада Шанц-Хејг-Симонсов концепт дохотка подразумева његову свеобухватност, то у пракси није могуће у потпуности реализовати. Отуда, једно од важних питања у систему пореза на доходак физичких лица је обухватност пореске основице. Ни теорија ни пракса немају истоветне ставове у погледу појединих категорија прихода.

а) Доходак од рада и доходак од капитала

Разликовање на фондиране и нефондиране приходе у старијој теорији, које је претпостављало јаче опорезивање фондираних прихода, односно, приход од капитала, је еволуирало. Са јачањем система социјалног осигурања у оквиру концепта државе благостања, са једне стране, и залагања за неутралну улогу пореза, са друге стране, долази до уједначеног пореског третмана свих прихода, без обзира да ли потичу од рада или од капитала. Међутим, потреба за штедњом и инвестицијама, као главним полугама привредног раста, баца ново светло на питање њиховог диференцираног пореског третмана.

Приходима од капитала обухваћене су следеће врсте прихода чији су порески третмани различити: камате на банкарске депозите и обвезнице, дивиденде, приходи од давања у закуп некретнине, приходи од давања у закуп покретне ствари и капитални добици.

Камате представљају приход који лице остварује орочавањем средстава у виду штедних улога (депозита) у банци, односно, њиховим улагањем у хартије од вредности. Њихов порески третман се разликује по врсти опорезивања, јер се у појединим земљама опорезују посебним порезом, док се у другим земљама укључују у доходак и опорезују порезом на доходак, у погледу пореских стопа и пореских ослобођења.

Упоредно правна анализа пореског третмана *камата на банкарске депозите* у тзв. старим чланицама ЕУ и транзиционим земљама показала је да постоје велике разлике. Док доходак од капитала на депозите у старим чланицама ЕУ није ослобођен од плаћања пореза, у појединим транзиционим земљама је ослобођен у потпуности (нпр. Словенија, Мађарска, Хрватска) или на највећи део уобичајене штедње (нпр. Бугарска, Летонија и Естонија). Поред тога, примећено је осетно ниже пореско

оптерећење камате у транзиционим земљама.⁹² Основни разлог ослобођења или блажег пореског третмана камата је у потреби да се стимулише домаћа штедња и омогући стварање домаћег кредитног потенцијала.⁹³

Порески третман *камата на обвезнице* је једнак пореском третману камате на банкарске депозите у већини земаља. Међутим, у транзиционим земљама разлика постоји у зависности од тога да ли се ради о обвезницама корпорацијског или државног сектора. Привилегован порески третман даје се државним обвезницама. Разлике у пореској политици према државним обвезницама између тзв. старих чланица ЕУ и транзиционих земаља објашњавају се већом потребом транзиционих земаља за финансирањем задуживања јавног сектора и њиховим наслеђеним фаворизовањем овог сектора.⁹⁴

Опорезивање **дивиденди** зависи од начина на који је решен проблем двоструког економског опорезивања у држави. До ове појаве долази зато што се два пута опорезује дивиденда, први пут - плаћањем пореза на добит корпорације, а други пут - када се акционарима исплате дивиденде порезом на доходак. Услед економског двоструког опорезивања може доћи до одређених поремећаја на тржишту. На неутралност, политика финансирања корпорације делује двојачко. С једне стране, фаворизује финансирање инвестиција путем задуживања уместо властитим капиталом. Камате се увек као трошак признају пореском обвезнику као одбитна ставка код утврђивања пореске основице, а дивиденде се опорезују. Таквом дискриминацијом сопственог капитала утиче се на смањење предузетничког ризика и повећава ризик инсолвентности, јер стимулише корпорације да се претерано ослањају на задуживање. Са друге стране, већи порески терет на распоређеној добити у односу на задржану, односно, акумулисану добит, подстиче корпорације да добит акумулишу. Повећана склоност да се добит задржава у фондовима мимо потреба пословања корпорације, такође, нема своје економско оправдање.⁹⁵

Од класичног система, који не решава проблем двоструког економског опорезивања, до различитих метода пореске интеграције, разликовали су се приступи овом проблему. Методе које се примењују на нивоу корпорације престале су да се примењују (систем двојних стопа у Немачкој 2000. године, систем делимичног

⁹² Детаљ.о томе: Švaljek, S., *Oporezivanje dohotka od kapitala: Europska unija i zemlje u tranziciji*, Privredna kretanja i ekonomska politika 104/2005, 32.

⁹³ Јовић, Љ., *Опорезивање дохотка физичких лица у земљама у транзицији (докторска дисертација)*, Економски факултет Београд, 2008, 204.

⁹⁴ Švaljek, S., *Oporezivanje dohotka od kapitala: Europska unija i zemlje u tranziciji*, 38.

⁹⁵ Илић-Попов, Г. - *Пореска политика и акције: деценија лутања*, Право и привреда бр. 5-8/2000, 535.

одбијања дивиденди на Исланду 1999. године). Од система на нивоу акционара, најчешће коришћени систем импутације због административне сложености се напушта и замењује цедуларном методом. Најчешћи облик цедуларног третмана је прописивање посебне пореске стопе за дивиденде, која је нижа од маргиналне стопе пореза на доходак. Поред методе пореског кредита, постоји и метод делимичног или потпуног изузећа дивиденди.⁹⁶

Проблеми који су настали због односа пореза на добит и пореза на доходак, подстакли су предлоге о интеграцији (спајању) ова два пореза,⁹⁷ па чак и о укидању пореза на добит, јер се сматра додатним порезом на капитал. Главни аргумент којим се оправдава постојање пореза на добит јесте проблем нераспоређене добити. У случају када порез на добит не би постојао, средства која су задржана унутар фирме не би била опорезована све док се не расподеле.⁹⁸ Таквих проблема не би било, сматрају заговорници пореза заснованог на примени потрошње уместо дохотка као пореске основице. Они се залажу за укидање пореза на добит, јер у том случају нема потребе обрачунавати добит, (акумулисана) задржана добит се не опорезује јер представља штедњу, а не потрошњу. Чак и у случају увођења посебног пореза којим би се опорезивала добит корпорација, административна једноставност би се постигла тзв. порезом на новчани ток (*cash flow*).

Капитални добици, представљајући специфични приход пореског обвезника настао повећањем вредности имовине, утврђују се као разлика између продајне и набавне цене. Најчешће је реч о некретнинама, хартијама од вредности, али и другим правима која чине имовину.

У погледу пореског третмана капиталних добитака постоје велике разлике између земаља. Различит је облик опорезивања, па и у оквирима ЕУ, јер се у појединим земљама интегрише у укупан доходак, у другима опорезује засебним порезом, док се у скандинавским земљама, у којима је у примени тзв. дуални систем опорезивања

⁹⁶ Поред прописивања посебне пореске стопе, најчешће тако да порез по одбитку постане коначан порез, уочен је тренд изузећа, па чак и потпуног у транзиционим земљама (Blažič, H., *Usporedni porezni sustavi-oporezivanje dohotka i dobiti*, 168). На пример у Хрватској прописано је потпуно изузеће дивиденди. У Србији дивиденде не улазе у годишњи порез на доходак грађана.

⁹⁷ У систему пуне интеграције (разликује се од споменутих метода интеграције које се односе само на расподељену добит), порез на добит би се сматрао претпорезом, одн.аконтационим порезом. Целокупна добит (распоређена и задржана) би се делила на акционаре и опорезивала порезом на доходак као коначним порезом (*ibid.*, 163).

⁹⁸ Stiglitz, J., *Ekonomija javnog sektora*, 687.

дохотка, капитални добици прибрављају дохоцима од капитала и опорезују порезом на доходак од капитала.⁹⁹

Значајно питање код одређивања пореског третмана јесте разликовање краткорочних и дугорочних капиталних добитака, тј. њихово разликовање према временском периоду у ком се имовина, чијом продајом се реализује капитални добитак, налазила у поседу пореског обвезника. Већина савремених пореских система пружа повољнији третман дугорочним капиталним добицима.¹⁰⁰ Овакав третман представља својеврстан компромис два супростављена захтева. Са једне стране, према принципу правичности требало би капиталне добитке опорезовати као и све друге приходе пореског обвезника, а са друге стране, захтев ефикасности би био нарушен када у тренутку реализације капитални добитак услед протеча већег броја година поприми велике размере.¹⁰¹

Да би се подвргли опорезивању, од капиталних добитака се захтева, по правилу, да буду реализовани, јер њихово утврђивање може бити веома отежано ако нису реализовани, односно, ако имовина није продата. То одлагање пореза има значајне последице, јер у односу на плаћање пореза паралелно са растом вредности имовине (код нереализоване капиталне добити), омогућава пораст пласмана по каматној стопи све до плаћања пореза. Отуда опорезивање капиталне добити по систему реализације може да произведе *ефекат затварања*. Порески обвезници ће бити склони да не мењају свој портфолио. Може доћи до погрешне алокације капитала, јер се капитал "затвара" у постојећим портфолијима пореских обвезника, а не одлази тамо где је принос највећи.¹⁰²

Поред тога, неопорезивање нереализованих капиталних добитака значи да лице уопште неће платити порез уколико задржи имовину у свом поседу до краја живота. Такође, до плаћања пореза неће доћи ни након његове смрти, јер се, по правилу, као наследници појављују лица која се налазе у првом наследном реду и која се, аналогно правилима код опорезивања имовине у случају смрти, ослобађају плаћања пореза.

Проблем административне сложености утврђивања капиталне добити, посебно нереализоване капиталне добити, не појављује се код пореза заснованог на потрошњи

⁹⁹ Švaljek, S., *Oporezivanje dohotka od kapitala: Europska unija i zemlje u tranziciji*, 40.

¹⁰⁰ Пореско законодавство Србије прати овај тренд, јер прописује да се пренос права, удела или хартије од вредности које је порески обвезник имао у поседу најмање 10 година не сматра капиталним добитком (чл. 72а ст. 1 тач. 5) Закон о порезу на доходак грађана Републике Србије ("Сл.гласник РС", бр.24/01, 80/02,80/02-др.закон,135/04,62/06,65/06-исправка,31/09,44/09,18/10,50/10,91/11-УС,93/12,114/21-УС,8/13-усклађ.дин.изн.,47/13,48/13-испр,108/13, 57/14, 68/14-др.зак.(у даљем тексту: ЗПДГС).

¹⁰¹ Илић-Попов, Г., *Пореска политика и акције: деценија лутања*, 540.

¹⁰² Rosen,S.H., Gayer, T., *Javne finansije*, 420.

као пореској основици (порезу на издатке), јер се њиме опорезује само штедња, а капитална добит, према заговорницима овог пореза представља штедњу. Са друге стране, неопорезивање штедње отвара питање кумулирања имовине за живота појединца, као и у случају неопорезивања преноса имовине на поклон или у случају смрти. Пошто овај порез може погодовати стварању веће имовине него порез на доходак, потребно га је употпунити порезом на имовину и тиме спречити да порески обвезници путем штедње и преноса имовине трајно штеде на порезима.¹⁰³

б) Додатна примања (*Fringe benefits*)

Поред исплате зараде, односно плате, запослено лице може остварити и нека додатна примања (енгл. *fringe benefits*). То су различите накнаде у облику роба, услуга, акција, чињења или пружања погодности запосленима од стране послодавца.¹⁰⁴ Бројни су примери: од обезбеђивања исхране запосленом, коришћења службеног аутомобила у приватне сврхе, летовања у одмаралиштима фирме до добијања субвенционисаног стамбеног кредита и сл.

Основни проблем који постоји код опорезивања додатних примања је административне природе, јер се врло често ради о давањима у природи чију је стварну вредност тешко утврдити. Поред тога, сложеност у администрирању, обухватом ових примања, чини потреба вођења одговарајуће евиденције о њима. Проблем утврђивања стварне вредности се најчешће решава методом тржишне вредности. Његова главна предност је у томе што искључује арбитрарност у процени пореске основице. Потребно је да се утврде објективни стандарди за мерење вредности додатних примања како би се обезбедила што је могуће већа правичност између пореских обвезника.¹⁰⁵

Без обзира на потешкоће, преовлађује став да ова примања треба опорезовати. То се најчешће чини њиховим укључивањем у доходак од рада запосленог лица, а у појединим земљама постоје посебни порези на додатна примања где се као обвезник пореза појављује послодавац.¹⁰⁶

¹⁰³ У том случају, наслеђе би се сматрало потрошњом и било би опорезовано (вид.: Brummerhoff, D , *Javne finansije*, 365); Постоје различите варијанте предлога за порез на издатке, неке од њих укључују поклоне и наслеђе у пореску основицу.

¹⁰⁴ Илић-Попов, Г., *Порески третман додатних примања*, Зборник Правног факултета Универзитета у Источном Сарајеву, 2006, 133.

¹⁰⁵ *Ibid.*, 140.

¹⁰⁶ Детаљ.о томе видети: *ibid*, 138.

S-H-S концепт подразумева да из разлога правичности и ефикасности треба обухватити све изворе дохотка. Разлоге за постојање ових примања не треба тражити само у мотивима да се пронађе рупа у закону и тиме смањи порески терет за запосленог, самим тим и трошкови рада на страни послодавца. Често се ради о високообразованим појединцима чију лојалност фирми послодавци желе да обезбеде. Управо та високообразована запослена лица са високим дохотком примају више додатних примања од запослених са нижим платама, па би њихово неопорезивање значило додатно смањивање прогресивности пореског система.¹⁰⁷

Традиционално, земље у транзицији су широко користиле различита давања запосленима. Довољно је само сетити се нпр. летовања у одмаралиштима фирме, разних субвенционисаних давања у бившој СФРЈ. Преласком на порески систем по узору на развијене земље неминовно се приступило преовлађујућем ставу да се додатна примања опорезују. Међутим, има аутора који сматрају да би ове земље требало да још увек чине значајне компромисе. Разлози административне природе се односе на потешкоће услед недовољног капацитета пореске администрације и проблем процене натуралних давања. Други, веома значајни разлози леже у чињеници да у транзиционим земљама предузећа још увек служе као својеврстан социјални сервис, те је зато потребно расходе послодавца који имају значај за животни стандард порески привилеговати.¹⁰⁸

в) Импутирани доходак

Импутирани (приписани) доходак представља погодности, користи, које у натуралном облику појединац има од коришћења сопствених трајних потрошних добара, односно од роба и услуга које је сам за себе произвео или извршио.

Не постоји општеприхваћен став у погледу пореског третмана овог дохотка, јер је утврђивање пореске основице веома сложено. У неким земљама се опорезује импутирана рента, док се рад за сопствену корист (тзв. нетржишни рад) не опорезује ни у једној већ је предмет теоријских разматрања.

¹⁰⁷ Јовић, Љ., *Опорезивање дохотка физичких лица у земљама у транзицији*, 212.

¹⁰⁸ *Ibid.*, 217.

Импутирана рента представља нето новчану вредност читавог низа погодности које кућевласнику пружа сопствена кућа.¹⁰⁹ *Импутирани доходак* од нетржишног рада је нпр. рад незапослене супруге која сама обавља послове у кући.

г) *Трансферна примања*

Са аспекта обухвата пореском основицом, поставља се питање да ли опорезивати и разна трансферна примања социјалног карактера (као што су пензије, накнаде за случај незапослености, дечји додатак и сл.).

Из социјално-политичких разлога поједине социјалне трансфере би требало изузети од опорезивања.¹¹⁰ Поред тога, у питању је својеврсна интеграција система трансфера и система пореза на доходак физичких лица. Према S-H-S дефиницији, социјалне трансфере би требало обухватити дохотком, али пошто се ради о преносу, односно, трансферу куповне снаге од државе пореском обвезнику нелогично их је опорезовати, јер би се тај део дохотка који је умањен на име пореза опет вратио држави.¹¹¹

2.3. *Дилеме у одређивању пореског обвезника: појединац или породица*

Приликом формулисања порескоправне норме веома је важно одређивање пореског обвезника, јер је то лице коме је законом наметнута обавеза плаћања пореза.¹¹² Дуже време се у теорији, такође и у пракси, поставља питање избора пореског обвезника пореза на доходак. Дилема постоји у погледу опредељења да ли порески обвезник треба да буде појединац или породица (домаћинство).

Основно полазиште код опорезивања порезом на доходак физичких лица је економска снага пореског обвезника изражена кроз доходак. Живот у породици,

¹⁰⁹ Rosen, S.H., Gayer, T., *Javne finansije*, 415.

¹¹⁰ Ђорђевић, М., *Контраверзе опорезивања дохотка физичких лица* (докторска дисертација), Економски факултет, Ниш, 2008, 152.

¹¹¹ Blažić, H., *Usporedni porezni sustavi-oporezivanje dohotka i dobiti*, 21.

¹¹² Системи пореза на доходак физичких лица савремених држава, по правилу, комбинују принцип **резиденства** и принцип **извора**. Резиденти имају неограничену пореску обавезу, јер ће бити опорезовани како дохоци које остваре у земљи резиденства, тако и ван ње, по принципу светског дохотка. Нерезиденти подлежу ограниченој пореској обавези, применом принципа извора плаћају порез само на доходак остварен у тој земљи.

подразумевајући одређене породичне и економске обавезе, ствара расходе које порески обвезник не би имао да живи сам. Ту чињеницу смањења његове економске, а самим тим и пореске снаге треба уважити.¹¹³

Разлике у опредељењу за индивидуално или колективно опорезивање потичу од приступа сагледавању породичних прилика пореског обвезника. Код индивидуалног опорезивања као порески обвезник се појављује појединац, али се уважавање његових личних и породичних прилика постиже прописивањем одређених пореских олакшица. За разлику од индивидуалног опорезивања где се опорезује доходак сваког члана породице појединачно, колективним опорезивањем долази до сабирања доходака супружника.¹¹⁴ Тај збир представља, по заговорницима овог опорезивања, најбољи показатељ праве економске снаге пореског обвезника.

Проблем настаје због **дејства пореске прогресије код колективног опорезивања**. Ако се укупан доходак добија сабирањем доходака више лица, примена прогресивне тарифе чини порески терет већим, јер је укупан порески дуг већи што је већи број лица. У случају примене потпуне пропорционалне тарифе, пореско оптерећење не зависи од јединице опорезивања.¹¹⁵

Применом тзв. **чистог модела**, односно, **пуног заједничког опорезивања**, на пореску основицу, насталу сабирањем појединачних доходака супружника, примењује се тарифни разред који је виши него што би био у случају да је свако од њих појединачно опорезован. Услед дејства прогресивне тарифе на збирни доходак, овај начин колективног опорезивања ствара тзв. *порез на брак*, јер дестимулативно утиче на склапање брака. Анализом утицаја пореза на брак у зависности од кретања удела супружника у збирном доходу, дошло се до закључка да се порез на брак појављује када супружници остварују исте дохотке и да је порески терет већи уколико је већи удео другог супружника у укупном доходу.¹¹⁶

Поред тога што порез на брак може да утиче на понашање лица у погледу одлуке о брачном статусу, негативно утиче на ефикасност. Наиме, према тзв. *правилу инверзне (обрнуте) еластичности* пореска стопа би требало да буде обрнуто пропорционална еластичности. То је примена *Рамзијевог правила* да за минимизирање укупног вишка

¹¹³ Раичевић, Б. и др., *Систем и политика јавних прихода у Србији у функцији демографске политике, могућности и домети - критички осврт*, Становништво бр. 1-4, 2000, 99.

¹¹⁴ Обухватање и доходака осталих чланова породице је различито регулисано у пореским законодавствима савремених земаља. **Домаћинства** се нигде не узимају за јединицу опорезивања, јер је њихов значај све мањи. У развијеним тржишним привредама доминира тзв. нуклеарна породица коју чине родитељи и деца (детаљ.о томе: Поповић, Д., *Наука о порезима и пореско право*, 165).

¹¹⁵ Brummerhoff, D., *Javne financije*, 315.

¹¹⁶ Навед.према: Поповић, Д., *Наука о порезима и пореско право*, 165-168.

пореског терета, пореске стопе треба тако одредити да процентуално смањење тражене количине сваког производа буде исто. Да би се постигла ефикасност пореза, мора се имати у виду да што је еластичнија тражња за неким производом, веће су могућности да дође до дисторзија. Како је према бројним економетријским истраживањима еластичност понуде рада жена знатно већа од понуде рада мужева, ефикасно опорезивање захтева опорезивање запослених удатих жена по нижој стопи.¹¹⁷

Најповољнији порески третман породице у којој један од супружника, по правилу жена, има веома мала или никаква примања осликава типичну ситуацију када је 1948. год. у САД породица постала јединица опорезивања. Међутим, данас већина жена је запослено, а постоје и разнолике породичне структуре. Чак и аргумент заговорника опорезивања породице да породица у којој оба супружника раде има већу економску снагу губи на значају, јер отвара питање импутираног дохотка од сопственог рада. Незапослена жена бесплатно обезбеђује многе услуге за које породице у којима су оба супружника запослена плаћају.

Уочени недостатак дејства пореске прогресије код опорезивања породице настоји се уклонити или ублажити применом неке од 3 методе:

- **метода деобе дохотка** (енг. *income splitting*), код које се збир доходака супружника дели са 2, па се од тако добијеног износа одузимају одређени одбици од дохотка. На тако добијену основицу се примењује одговарајућа стопа, а потом се износ дели са 2.
- **метода породичних квота** је слична претходној само што се збир доходака чланова породице дели на породичне квоте, чији се број одређује према породичном статусу пореског обвезника и броју издржаваних лица.
- **метода двоструке пореске лествице**, код које постоје различите пореске тарифе у зависности да ли се као порески обвезник појављује породица или самац (нпр. у САД 1969. године уведена посебна тарифа за самце).¹¹⁸

Ни применом ових метода не показују се захтевани резултати у погледу неутралности. Код методе деобе дохотка појављује се *порез на нежење*, осим у случају када оба супружника остварују исти доходак. Пореска обавеза настала сабирањем доходака супружника или само дохотком једног супружника (када само он остварује приход) је мања него да супружник који остварује већи доходак није ни склопио брак.

Поред основног аргумента у прилог опорезивања породице да се кроз породицу најбоље може сагледати економска снага пореског обвезника, заговорници истичу и

¹¹⁷ Rosen, S.H., Gayer, T., *Javne finansije*, 386-387, 389 и 445.

¹¹⁸ Детаљ.о методама вид.: Ђорђевић, М., *Контраверзе опорезивања дохотка физичких лица*, 111-117.

потребу правичног третмана фондираних прихода. Страхује се да би се индивидуалним опорезивањем омогућило да супружник са високим дохотком пребаци своју имовину на другог супружника да би умањио пореску обавезу (тзв. трансфер имовине у спаваћој соби). Међутим, оправдано се сумња у масовност таквих трансфера, с обзиром на садашњу високу стопу развода у савременом друштву, пребацивање имовине на супружника ради избегавања плаћања пореза би било ризично.¹¹⁹

У пореском законодавству савремених држава преовлађује индивидуално опорезивање порезом на доходак, а у државама у којима се опорезује породица дата је могућност опције индивидуалног опорезивања (нпр. САД и Немачка).

2.4. Одређивање пореске стопе: пропорционално или прогресивно опорезивање

Једна од присутних дилема у систему пореза на доходак физичких лица је употреба пропорционалних или прогресивних стопа. Одређивање врсте и висине пореске стопе јавља се као један од најважнијих инструмената пореске политике.

За **остваривање социјалнополитичких циљева опорезивања** погодан је порез на доходак управо због коришћења прогресивних стопа. Како са растом дохотка расте и стопа постиже се да порески обвезници са већом економском снагом плаћају већи износ пореза на доходак. На избор прогресивног опорезивања пресудно би требало да утичу циљеви редистрибутивне политике. Прогресивни порези представљају меру која доприноси социјалној сигурности и задовољству уколико се њима доприноси смањењу разлика у дохотку.¹²⁰

Примена прогресивних стопа код опорезивања дохотка је једна од мера за ублажавање регресивног дејства пореза на промет (пре свега ПДВ). Поред позитивних особина (попут издашности, угодноности плаћања пореза и сл.) порезу на промет се ставља замерка у погледу начела правичности опорезивања. Приликом расподеле пореског терета не води се рачуна о економској снази пореског обвезника, јер сва лица приликом куповине одређеног производа или коришћења одређене услуге плаћају исти номинални износ пореза. Уколико је прогресивним опорезивањем дохотка ублажено,

¹¹⁹ Rosen, S.H., Gayer, T., *Javne finansije*, 444.

¹²⁰ Brummerhoff, D., *Javne finansije*, 324.

односно, уклоњено регресивно дејство посредних пореза постиже се тзв. *компензаторна прогресија*. Ако је висина прогресивних стопа утврђена тако да је не само потпуно анулирано регресивно дејство посредних пореза, већ је постигнуто да богатији порески обвезници, посматрано са аспекта плаћања свих пореза, процентуално плаћају већи порез од обвезника са нижом економском снагом успостављена је *апсолутна прогресија*.¹²¹ Тек у том случају постиже се прогресија, посматрано са аспекта пореског система као целине.

Примена прогресивних стопа се образлаже и потребом **остварења фискалних циљева**. Висина прикупљених прихода зависи од врсте пореских стопа. Прогресивне стопе дају веће приходе. Већ на први поглед може се уочити да се прогресивним пореским стопама постижу и правичност и издашност у опорезивању и да овде не постоји контрадикторност циљева.

Као један од аргумената у корист пропорционалних стопа се истиче да код прогресивног опорезивања долази до тзв. **фискалног вучења** (енг. *fiscal drag*), као последица тога да када доходак расте порески дуг расте још више. Постоји *инфлаторно фискално вучење* када услед инфлације расте номинални доходак. Порески обвезник ће платити порез по вишој пореској стопи, јер је његов номинални доходак "извучен" у траншу у којој се примењује виша пореска стопа. У случају *реалног фискалног вучења* увећањем реалног дохотка, на пример, у периоду просперитета због повећања продуктивности рада, номинални доходак пореског обвезника, такође, ће бити извучен у траншу у којој се примењује виша пореска стопа. У оба случаја долази до повећања пореских прихода државе, али и фискалног оптерећења друштвеног производа без повећања пореских стопа.¹²² Такође, може утицати на промену структура расподеле дохотка. Постојећа тарифа је обликована према одређеним износима укупног дохотка, услед номиналног или реалног раста дохотка могу настати структуре расподеле дохотка које су различите од оних које су се првобитно желеле постићи.¹²³ Проблем аутоматског преласка у подручје веће прогресије решава се на 2 начина: дискреционим мерама и аутоматском компензацијом.¹²⁴

¹²¹ Jelčić, B. i dr., *Financijsko pravo i financijska znanost*, 152-153.

¹²² Навед. према: Поповић, Д., *Наука о порезима и пореско право*, 190-191.

¹²³ Brummerhoff, D., *Javne financije*, 325.

¹²⁴ **Дискреционом смањењу пореза** упућују се одређене замерке. Оставља велики маневарски простор, јер се прилагођавање прогресивне тарифе кретању инфлације често представља као страначки политички успех у спровођењу пореске реформе. Ограничење дискреционих мера је важно и са аспекта пореског система, јер се само тако може обезбедити његова стабилност и предвидљивост. **Аутоматска компензација** се остварује на два начина: индексирањем пореске основице, путем индекса који одражава

Поред значајне улоге у редистрибутивној функцији опорезивања, прогресивне пореске стопе се налазе у **функцији аутоматског стабилизирајућег дејства пореза на доходак**. Када долази до пада дохотка, јер је привреда у рецесији, прогресивним порезом на доходак се редукује пад агрегатне тражње. На пореске обвезнике ће се применити ниже законске стопе, просечне пореске стопе се смањују пошто остварују мањи доходак. У том случају ће се применом прогресивних стопа порески терет брже смањивати.¹²⁵ У условима експанзије прогресивни порез на доходак утиче да раст агрегатне тражње буде спорији од раста дохотка пре опорезивања, чиме се успорава инфлација и привредна активност.¹²⁶ Стабилизационо дејство прогресивног пореза на доходак се може користити и на страни понуде. Ако је до рецесије дошло због поремећаја на страни понуде радне снаге, стабилизирајуће деловање пореза на доходак утицаће на ублажавање пада привредне активности. Наиме, пад БДП и дохотка пре опорезивања условиће плаћање пореза по нижим маргиналним пореским стопама, чиме ће пад дохотка после опорезивања бити релативно мањи у односу на пад дохотка пре пореза, што ће довести до раста понуде радне снаге.¹²⁷ Употребом прогресивних пореских стопа аутоматски се обуздава потрошња зато што порески приходи расту брже од пораста дохотка. Пропорционалним опорезивањем порески приходи начелно расту сразмерно расту пореске основице. Отуда, пропорционалне пореске стопе се налазе у инфериорном положају у односу на прогресивне стопе са аспекта антицикличне пореске политике.¹²⁸

Аргумент истицан у теорији против прогресивних стопа о **арбитрерности** у одређивању пореске тарифе може се оправдано прихватити. Не постоји мерило по коме би се утврђивала прогресивна скала.¹²⁹ За разлику од пропорционалних стопа где постоји само једна стопа, код прогресије на креаторима пореске политике је да одреде број и распон пореских стопа, број и висину сваке појединачне транше на које је подељена пореска основица и сл. Поред извесне "самовоље"¹³⁰ код одређивања

кретање куповне моћи и индексирањем свих параметара тарифе уз помоћ неког од индекса у зависности од циљева (нпр. индекс трошкова живота, индекс приватне потрошње и сл.) (нав. према: *ibid.*, 325-326).

¹²⁵ Поповић, Д., *Наука о порезима и пореско право*, 288.

¹²⁶ Ранђеловић, С., *Анализа алтернативних модела пореза на доходак физичких лица - ефекти примене у Србији*, 325.

¹²⁷ *Ibid.*, 325-326.

¹²⁸ Поповић, Д., *Наука о порезима и пореско право*, 288.

¹²⁹ Представници индивидуализма и богатих класа (Turgot, Mill, Leroy-Beaulier), залажући се за пропорционалне порезе, овај аргумент су истицали против прогресивности (нав. према: Ловчевић, Ј., *Институције јавних финансија*, 95).

¹³⁰ Духовито је примећено да је пропорционално опорезивање начело, а прогресивно опорезивање самовоља (Thiers) (цитирано према: Jelčić, B. i dr., *Financijsko pravo i financijska znanost*, 150).

прогресије, постоји још један недостатак који се састоји у произвољности при одређивању висине на којој прогресија прелази у пропорцију. Пораст прогресивних стопа се на одређеној висини мора зауставити, јер веома високе стопе изазивају негативне ефекте, а ако би прогресија достигла 100% то би представљало конфискацију.¹³¹

Наводи у теорији о манама прогресивног опорезивања (од стране поборника пропорционалног опорезивања), као што су негативни утицај на привредну активност пореских обвезника, повећање отпора плаћању пореза и проблеми техничке природе, наилазе на одговарајућу противаргументацију.

Најчешће истицаном аргумену да прогресивно опорезивање **дестимулише радни напор** пореских обвезника може се приговорити да је релативан. Негативни ефекти на радни напор зависе од тога да ли преовлађује ефекат дохотка или ефекат супституције. Тако се и код пропорционалних стопа може јавити дестимулативан ефекат, мада се код прогресивних стопа сматра израженијим. Ефекат супституције надвлада ефекат дохотка на пример код богатијих слојева, независно од врсте стопе. Са друге стране, прогресивне стопе могу да подстичу на продуктивнији рад, уколико се са већим радом жели компензирати умањење дохотка до кога је дошло опорезивањем.¹³²

Такође, пореска евазија није искључиво везана за прогресивно опорезивање. **Отпор плаћању пореза** не зависи од врсте пореске стопе, већ од висине пореског терета.¹³³

Увидевши негативне ефекте високог пореског оптерећења на привредну активност и пореску евазију, креатори пореских реформи крајем 70-тих и током 80-тих година 20. века нису ишли на замену прогресивних стопа пропорционалним, већ на снижење највиших маргиналних стопа у скали пореске прогресије уз проширивање пореске основице.¹³⁴

Код примене прогресивних стопа захтева се боље образована и технички опремљена пореска администрација. Међутим, у условима техничког напретка, када долази до примене електронске обраде података, **проблеми техничке природе** као један од аргумената против прогресивног опорезивања пренаглашени су. Ипак,

¹³¹ *Ibid*, 151.

¹³² Вид.: Раичевић, Б., *Јавне финансије*, 188 и Поповић, Д., *Наука о порезима и пореско право*, 191.

¹³³ Раичевић, Б., *ibid*.

¹³⁴ Поповић, Д., *Наука о порезима и пореско право*, 191.

приликом конципирања пореског система у земљама у транзицији мора се водити рачуна о капацитету пореске администрације.¹³⁵

Током историјског развоја пореских система мењао се одговор на ову дилему. Период либерализма, на пример, у складу са тадашњим схватањем улоге државе у привредним активностима, залажући се за примену неутралних пореза, промовише пропорционално опорезивање. У другој половини 20. века постају актуелне прогресивне стопе, али се већ у току залагања за смањење пореског оптерећења током 80-тих година јављају предлози пореских реформи о замени прогресивних пропорционалних пореским стопама. Међутим, прогресивне стопе су остале присутне у знатном броју земаља. Имајући у виду тенденцију да, у новије време, бројне земље уводе пропорционални порез на доходак (познат као *flat tax*), може се рећи да дилема у погледу опредељења за пропорционално или прогресивно опорезивање није добила коначан одговор у пракси.

2.5. Пореске олакшице

Вођење активне пореске политике подразумева да се порезом на доходак не постиже само прикупљање одређеног износа прихода, него се може користити као погодан инструмент за остваривање нефискалних циљева. То се постиже прописивањем различитих врста пореских олакшица (енг. *tax reliefs*), које представљају умањење пореског терета пореском обвезнику.

Пошто се дозвољавањем пореских олакшица држава фактички лишава својих потенцијалних пореских прихода називају се и **пореским расходима**. Основни проблем пореских расхода је њихова нетранспарентност. У односу на трансфере мање су видљиви, па је то један од аргумената у прилог коришћењу трансфера за остваривање економских, социјалних и других циљева. Међутим, у савременим државама се настоји да се порески расходи учине транспарентним, предочавањем парламенту. У неким земљама то се постиже путем консолидованог рачуна пореских расхода.

Поставља се питање да ли пореске олакшице значе нарушавање начела општости опорезивања, а тиме и једнакости грађана пред законом. Пореским законима се праве одређене разлике мотивисане социјалним, политичким, административним и

¹³⁵ *Ibid*, 192.

другим разлозима. Оне, међутим, не нарушавају једнакост у опорезивању пошто су прописане законом и признају се обвезницима само уколико испуњавају законом прописане критеријуме. Ти порески уступци требало би да буду засновани на објективним и разумним објашњењима, односно, да употребљена средства буду сразмерна намераваном циљу пореског прописа.¹³⁶

Постоје бројне пореске олакшице у систему пореза на доходак физичких лица које се могу груписати на следећи начин:

1. Олакшице у поступку утврђивања пореске основице

У поступку утврђивања пореске основице могу се јавити 2 врсте пореских олакшица: изузимања и одбици.

Да би приходи били подвргнути опорезивању порезом на доходак примена *објективног нето начела* подразумева одбијање расхода који су настали остварењем тих прихода. Настали расходи не стоје на располагању на име плаћања пореза, зато је предмет опорезивања само онај вишак који преостане након њиховог одбитка.¹³⁷ Прву врсту пореских олакшица чине **изузимања** до којих се долази тако што се из нето категорије дохотка изузимају одређена примања прописана из различитих разлога. Првенствено се ради о разним социјално политичким изузимањима (као што су дечји додатак, стипенције, инвалиднине и сл.) Постоје разна изузимања мотивисана постизањем одређених економских циљева (нпр. изузете су камате на банкарске депозите у националној валути са циљем подстицања домаће штедње). Честа су и таква изузимања која се прописују из административно техничких разлога (нпр. неопорезивање малих добитака од игара на срећу).

Другу врсту пореских олакшица из ове групе чине разни **одбици**, који представљају ставке које се одузимају приликом одређивања пореске основице. Примена тзв. *субјективног нето начела* подразумева да се у поступку утврђивања основице пореза на доходак морају узети у обзир неизбежни расходи на име задовољавања приватних потреба. Наиме, на економску снагу, потребну за опорезивање, утичу расходи које служе за задовољавање личних потреба, односно, породичног егзистенцијалног минимума или за покривање личних расхода (као што су трошкови лечења и сл.).¹³⁸

¹³⁶ Поповић, Д., Илић-Попов, Г., *Једнакост грађана у пореском праву*, Годишњак Правног факултета Универзитета у Бањој Луци, 2011, 145, 156-157.

¹³⁷ Мијатовић, Н., *Razmatranje teorijskih pristupa osnovnim institutima uređenja oporezivanja dohotka*, 298.

¹³⁸ *Ibid.*

Најчешће коришћен је *одбитак на име егзистенцијалног минимума*. Разлози социјално политичких циљева налажу да се порески не захвата она економска снага пореског обвезника чијим опорезивањем би било угрожено задовољавање основних животних потреба. Поред личног одбитка, пореска законодавства прописују и друге *стандардне одбитке*, као што су одбици за издржаване чланове поредице, одбици за стара лица и лица са сметњама у физичком и психичком развоју и слично.

Нестандардни одбици, за разлику од стандардних, зависе од тога да ли је обвезник имао стварне трошкове. Бројни нестандартни одбици деле се у две групе у зависности од тога да ли постоји законско ограничење у погледу њиховог укупног износа (нпр. улагања у решавање стамбеног питања, трошкови школовања, разни добротворни прилози) или се признају у пуном износу (најчешће су то трошкови лечења и сл.).

2. Олакшице у погледу висине пореске стопе

Олакшице у погледу висине пореске стопе могу се прописивати у зависности од врсте дохотка (нпр. посебне стопе за дивиденду) или у зависности од категорије пореских обвезника.

3. Одлагање плаћања пореза

У пореске олакшице се, такође, убраја и одлагање плаћања пореза. Уместо да стигне у државну касу, пореском обвезнику остаје на располагање износ пореза чије је плаћање одложено. Као што је већ речено код ефекта затварања у случају неопорезивања нереализованих капиталних добитака, пореском обвезнику одлагање омогућава пораст приноса у виду камате, по правилу "одложени порези су уштеђени порези".

Протеклих деценија пореска пракса бележила је присуство бројних пореских олакшица. Међутим, њихова примена наилази на одређена ограничења. Пре свега, разлог за рестриктивно коришћење пореских олакшица и ослобођења је *буџетско ограничење*. Како се ради о механизму који доводи до умањења пореске обавезе пореских обвезника, долази до смањења укупних буџетских прихода од овог пореза. У крајњем, коришћење пореских олакшица, као и буџетских трансфера зависи од материјалних могућности друштва и обима јавне потрошње.¹³⁹

Пореске реформе настале 80-тих година прошлог века направиле су извештајан заокрет у погледу пореских олакшица. Један од задатака био је смањење пореског

¹³⁹ Раичевић, Б., *Јавне финансије*, 98.

терета, што би се постигло проширивањем пореске основице. У тој другачије оријентисаној пореској политици, пореске олакшице су сведене на мању меру. Може се са оправданошћу прихватити образложење да је смањење пореских олакшица потребно из разлога правичности и алокативне неутралности (јер обезбеђује повлашћени порески третман појединим категоријама прихода), као и једноставности пореских прописа. Постоји опасност, међутим, да се сужавањем круга пореских олакшица "смањује способност пореског система да постигне било који циљ осим да оствари приход".¹⁴⁰

3. ПОСТОЈЕЋИ СИСТЕМИ ОПОРЕЗИВАЊА ДОХОТКА ФИЗИЧКИХ ЛИЦА

3.1. Цедуларно опорезивање

Цедуларни систем опорезивања дохотка физичких лица преставља такав приступ опорезивању када се сваки приход физичког лица опорезује посебним порезом, применом, по правилу, пропорционалне стопе.

Цедуларни порези су **објектни**, јер се приликом утврђивања пореске основице узимају у обзир релевантне чињенице везане само за тај приход (нпр. висину прихода). Не води се рачуна о укупној економској снази пореског обвезника, нити о његовим личним и породичним приликама. Нису везани за личност пореског обвезника, не дозвољавају различити порески третман појединаца у зависности ком друштвеном слоју припада. Зато, када су настали, у време француске револуције, представљају напредак у односу на пореске привилегије које су уживали поједини сталежи у феудализму. Управо у тој особини да су објектни лежи први недостак цедуларних пореза. Пошто не воде рачуна о укупној економској снази пореског обвезника, као ни о коначној висини његовог пореског оптерећења, они нису погодни за остваривање екстрафискалних циљева.¹⁴¹

Цедуларни порези су **аналитички**, ако се за критеријум узме обухватност одређене пореске ситуације, јер погађају само један елеменат пореског догађаја,

¹⁴⁰ Stiglitz, J., *Економска јавног сектора*, 730.

¹⁴¹ Раичевић, Б., *Јавне финансије*, 175.

односно, само појединачне врсте прихода пореског обвезника.¹⁴² Како обухватају сваки приход појединачно, њиховом применом постоји могућност за диференцирани порески третман поједине категорије прихода. Ова његова особина може се посматрати и као предност и као недостатак у зависности од преовлађујуће доктрине, као и конкретних мера пореске политике. Заговорници државног интервенционизма залагаће се за примену диференцираног пореског третмана појединих прихода, јер се њиме може подстаћи кретање привреде у жељеном правцу. Неолибералисти ће бити против његове примене, јер се залажу за неутралну пореску политику.¹⁴³

Мада су у великој мери превазиђени, бар у чистом облику, не може се занемарити њихова велика предност у погледу административно-техничке једноставности. Поступак утврђивања пореске обавезе је једноставнији и са мањим трошковима како за пореског обвезника, тако и за пореску администрацију. Пошто се не узимају у обзир личне и породичне прилике пореског обвезника, него се пореска обавеза утврђује само на основу висине прихода, порески обвезник је ослобођен заморне процедуре прикупљања потребне документације, а и порески службеници ће брже, лакше и јефтиније утврдити његову пореску обавезу.¹⁴⁴ Поред тога, предност је и у могућности да се сваки извор прихода пореског обвезника утврди на начин који њему одговара.¹⁴⁵

3.2. Синтетичко опорезивање

Синтетички систем представља такав приступ опорезивању дохотка физичких лица, када су сви приходи пореског обвезника, остварени у одређеном периоду, обухваћени једним свеобухватним порезом уз примену, по правилу, прогресивне стопе.

Синтетички порез на доходак је *субјектни порез*, јер се приликом утврђивања висине пореске обавезе води рачуна о личним и породичним приликама пореског обвезника и његовој укупној економској снази. Ако се узима као критеријум обухватност пореских прилика, то је *синтетички, односно глобални порез*, јер

¹⁴² Поповић, Д., *Наука о порезима и пореско право*, 48, 504.

¹⁴³ Јовић, Ј., *Опорезивање дохотка физичких лица у земљама у транзицији*, 76.

¹⁴⁴ *Ibid.*

¹⁴⁵ Раичевић, Б., *Јавне финансије, op.cit.*, 176.

обухвата целину пореске ситуације пореског обвезника, односно, његов целокупни доходак.¹⁴⁶

Из основних обележја синтетичког пореза на доходак произилазе његове *предности* у односу на цедуларни систем. Водећи рачуна о укупној економској снази, као и о личним и породичним приликама пореског обвезника, у могућности је да на прави начин захвати његову укупну пореску способност.¹⁴⁷ А потом, применом прогресивних стопа, за разлику од цедуларног опорезивања, омогућава остваривање правичности опорезивања. Поред незаменљивог места у остваривању редистрибутивне функције, синтетички порез на доходак, коришћењем прогресивних стопа, има и улогу аутоматског стабилизатора. У прилог иду и разлози фискалне природе. Пошто се ради о свеобухватном порезу, синтетички порез је, по правилу, издашнији од серије цедуларних пореза. Такође, у погледу распрострањености пореске обавезе, омогућава опорезивање светског дохотка резидентних обвезника.¹⁴⁸ Примена прогресивних стопа, са друге стране, доприноси остваривању фискалног циља. У односу на пропорционалне стопе, оне су издашније, јер обезбеђују већи износ пореских прихода при истој ширини пореске основице.

Наведене предности су омогућиле да има доминантно место у пореским системима 20. века, јер је постепено већина високо развијених земаља прешла са цедуларног на синтетичко опорезивање.

Синтетички порез на доходак одговара свеобухватном концепту дохотка, мада се у пракси своди на набрајање свих врста прихода у закону. *Утврђивање пореске основице представља комплексну процедуру*, јер се прво утврђује нето величина дохотка, одбијањем трошкова које је обвезник имао приликом стицања прихода. Изузимањем одређених примања (социјално политичког, економског и административно техничког карактера) из нето величине дохотка добија се доходак за опорезивање. На крају, одузимањем стандардних и нестандартних одбитака добија се опорезиви доходак, који представља основицу за опорезивање. Пореска основица се утврђује применом директне методе, што значи да се пореска обавеза израчунава на основу пријаве коју подноси сам порески обвезник. Уз пореску пријаву, он је дужан да достави и одговарајуће доказе којима оправдава одузимање стандардних и нестандартних одбитака од свог дохотка за опорезивање. То утиче на повећање

¹⁴⁶ Поповић, Д., *Наука о порезима и пореско право*, 504.

¹⁴⁷ Раичевић, Б., *Јавне финансије*, 176.

¹⁴⁸ Поповић, Д., *Наука о порезима и пореско право*, 512.

трошкова опорезивања и угодност плаћања пореза. Са друге стране, пошто се утврђивање пореске обавезе заснива на пореској пријави самог пореског обвезника, то се порески морал јавља као једна од претпоставки за остваривање ефеката синтетичког пореза.¹⁴⁹

Административно техничка сложеност постоји и у погледу плаћања пореза. Наиме, синтетички порез у свом чистом облику подразумева једнократно опорезивање укупног дохотка пореског обвезника. У његовој практичној примени, ипак, долази до одступања.¹⁵⁰ Утврђивање укупних прихода остварених у одређеном периоду, најчешће годину дана, подразумевало би не само његов обрачун него и наплату на годишњем нивоу. Међутим, то је практично неостварљиво. Због континуиране потребе за приливом средстава у буџет примењује се техника наплате путем *аконтационих пореза*. Бројнију групу чине приходи који се захватају на самом извору, применом *пореза по одбитку*. У опорезивању личних примања најраспрострањенија је *РАУЕ техника* (енг. *pay-as-you-earn*), која подразумева обавезу исплатиоца прихода да приликом сваке исплате обрачуна и плати порез.

Овом техником се може обавити прелиминарна или коначна наплата пореза на доходак. У земљама у којима се РАУЕ техника користи за прелиминарну наплату пореза на доходак (нпр. САД, Швајцарска, Аустрија) запослени су дужни да на крају пореске године поднесу пореску пријаву, с тим што им се аконтационо наплаћени порез признаје као порески кредит. У неким земљама (нпр. В. Британија, Немачка) порез наплаћен РАУЕ техником за значајан број пореских обвезника представља коначно подмиривање пореске обавезе.¹⁵¹

Усклађивање аконтационе наплате пореза са годишњом пореском обавезом се врши неком од три методе:

- *проста РАУЕ техника*, код које се тарифа, добијена дељењем законом прописане годишње пореске тарифе на одређени број исплата, користи за појединачну исплату. Једноставна за примену, ова метода испољава недостатак у случају када примања пореског обвезника нису стабилна и када се унапред не може одредити тачан број исплата, јер у том случају уплаћене аконтације неће бити једнаке коначној пореској обавези.

¹⁴⁹ Јовић, Ј., *Опорезивање дохотка физичких лица у земљама у транзицији*, 79.

¹⁵⁰ Јелчић, В. и др., *Финансијско право и финансијска знаност*, 285.

¹⁵¹ Навед.према: Поповић, Д., *Наука о порезима и пореско право*, 506.

- кумулативна *PAYE* техника је компликованија, јер се усклађивање врши приликом сваке уплате за порезе који су до тог момента плаћени.

- *PAYE* техника са усклађивањем на крају године, код које се усклађивање врши код последње исплате.¹⁵²

3.3. Мешовити систем

Мешовити систем је трећи систем према традиционалном разликовању система опорезивања дохотка физичких лица. Представља својеврсну комбинацију претходна два система. Заснива се на цедуларном опорезивању појединих врста прихода пропорционалном стопом током године. Синтетичка компонента се састоји у примени комплементарног пореза, који се плаћа на укупан приход (доходак) применом прогресивне стопе.

Романијске земље (Француска, Италија) имале су мешовити модел пореза на доходак назван *романијски тип*. Француска је до 1959. године физичка лица подвргавала двостепеном опорезивању. Прво су сви појединачни приходи обвезника опорезивани "пропорционалним порезом", а потом, сабрани приходи су опорезивани прогресивном стопом. Италијански порез, такође, био је допунски, уз цедуларне.¹⁵³

Мешовити систем је био у примени у СФРЈ, са специфичношћу у погледу обухвата корективним порезом. Постојао је порез на укупан приход грађана, али њега нису плаћали сви обвезници, него само они чији је укупан годишњи приход прелазео законом прописани износ (то је био износ троструког просечног нето личног дохотка).

Постојећи систем опорезивања дохотка грађана у Србији, такође, има обележја мешовитог система.

¹⁵² Детаљније о наведеним *PAYE* техникама видети: *ibid*, 506-510.

¹⁵³ Наведено према: Ловчевић, Ј., *Институције јавних финансија*, 134.

4. АЛТЕРНАТИВНИ МОДЕЛИ ОПОРЕЗИВАЊА ДОХОТКА ФИЗИЧКИХ ЛИЦА

4.1. Дуални порез

Дуални порез (енгл. *dual income tax*) је настао 90-тих година 20. века као алтернативни модел глобалном (синтетичком) моделу опорезивања дохотка физичких лица. Увео је нови приступ опорезивању дохотка, јер садржи елементе цедуларизације.¹⁵⁴ Уместо општеприхваћене свеобухватне S-H-S концепције дохотка, долази до одвојеног опорезивања прихода од рада и прихода од капитала. Укупан приход се дели на приходе од рада и приходе од капитала као две одвојене пореске основице¹⁵⁵ и то тако да се повољнији порески третман пружа приходима од капитала. Кроз историју се мењао третман фондираних и нефондираних прихода. Ранија теорија јавних финансија је сматрала праведним јаче опорезивање фондираних прихода, јер се остварују без радног ангажовања. Потом, са преовлађивањем ставова о неутралности пореза, долази до изједначења њиховог пореског третмана. Режимом дуалног опорезивања се приходима од капитала пружа повољнији порески третман, блажим опорезивањем. Приходи од рада се опорезују прогресивним стопама, док се на приходе од капитала примењује пропорционална стопа при чему, по правилу, најнижа стопа из прогресивне скале којом се опорезују приходи од рада једнака пропорционалној стопи по којој се опорезују приходи од капитала. Такође, стопа пореза на капитал, по правилу, једнака је стопи пореза на добит.

Мада не постоји једнообразан модел, већ разне варијанте, дуални порез се првенствено везује за скадинавске земље (Данска, Финска, Норвешка и Шведска), али елементи дуализације су временом настали и у другим земљама (нпр. Немачка, Италија). Основна предност оваквог приступа опорезивању дохотка је у повлашћеном пореском третману капитала. Скадинавске земље су, може се рећи, прве училе потребу промене у традиционалном опорезивању дохотка. Крај 20. и почетак 21. века карактерише изузетна покретљивост капитала као последица глобализацијских токова.

¹⁵⁴ Нови приступ, по проф. Раичевићу, би се могао назвати неоцедуларизација (Раичевић, Б., *Јавне финансије*, 178).

¹⁵⁵ Genser, B., Reutter, A., *Moving Towards Dual Income Taxation in Europe*, International Studies Program Working Paper 07-17, Georgia State University, 2007, 3.

Суочене са тим, оне предузимају такве мере у области опорезивања дохотка које имају за циљ привлачење страног капитала или покушај задржавања домаћег капитала унутар својих граница.¹⁵⁶

Теоријски посматрано, дуални модел садржи елементе свеобухватног и потрошног концепта дохотка, због чега га у литератури називају и хибридном моделом.¹⁵⁷ Елементи потрошног концепта дохотка су присутни кроз блаже опорезивање прихода од капитала, чиме се постиже ублажавање двоструког опорезивања штедње. Управо проблем двоструког опорезивања штедње чини основну поставку замерке упућене од стране потрошног концепта свеобухватном концепту дохотка. Са друге стране, у свим земљама дуалног пореза постоји могућност компензације у случају губитка прихода од капитала приходима од рада. То представља особину глобалног пореза.¹⁵⁸ За разлику од њих, у другим земљама које су имплементирале неке елементе дуализације (попут Аустрије, Белгије, Италије, Португалије, као и нових чланица ЕУ: Чешке, Литваније и Пољске) ова могућност не постоји. Кретање према дуалној структури се код њих огледа у увођењу пореза по одбитку на приходе од камата и приходе од дивиденди као коначне пореске обавезе.¹⁵⁹

Најзначајније замерке су му упућене због принципа правичности и неутралности опорезивања. Дуални порез не доприноси остваривању начела неутралности зато што опорезује различите изворе прихода на различити начин, насупрот синтетичком опорезивању које исто порески третира све приходе независно од извора. У том смислу синтетички порез је оптималнији, јер је алокативно неутралан, не ремети ефикасну алокацију ресурса. Такође, дуални порез не остварује ни начело хоризонталне правичности, јер порески обвезници исте економске снаге плаћају различите износе пореза у зависности од врсте прихода.

Без обзира на значајне недостатке, дуални порез је, због својих предности, пре свега његовог повољног ефекта на штедњу и инвестиције, постао привлачан за све већи број земаља. Чак постоје и теоријска разматрања да би управо дуални порез могао бити модел којим би се хармонизовало опорезивање дохотка у Европској унији.¹⁶⁰

¹⁵⁶ *Ibid.*, 179.

¹⁵⁷ Blažič, H., *Usporedni porezni sustavi-oporezivanje dohotka i dobiti*, 94.

¹⁵⁸ Јовић, Ј., *Опорезивање дохотка физичких лица у земљама у транзицији*, 124.

¹⁵⁹ Genser, B., Reutter, A., *Moving Towards Dual Income Taxation in Europe*, 13.

¹⁶⁰ Међу првима Cnossen, S. (*Taxing Capital Income in the Nordic Countries: A Model for the European Union?*).

4.1. Flat tax

Flat tax (пропорционални порез на доходак или порез на доходак са једном пореском стопом) је такав модел опорезивања дохотка који обухвата само приходе од рада, а не и приходе од капитала. Не садржи бројне пореске олакшице, већ се приликом утврђивања пореске основице признаје само одбитак егзистенцијалног минимума. Потом, применом пропорционалне и јединствене пореске стопе одређује се висина пореске обавезе.

Настао из идеје о потрошном концепту опорезивања дохотка, *flat tax* има бројне варијанте. Најпознатији облик је Хал-Рабушкин модел, по идеји двојице теоретичара (Robert E. Hall, Alvin Rabushka), предложен за увођење у САД током кампање председничког кандидата Steve Forbs-а на изборима 1996. године. Овај модел у САД није усвојен, али је идеја о *flat tax* заживела у бројним транзиционим земљама (Естонија, Литванија, Летонија, Русија, Украјина, Словачка, Грузија, Румунија). Од земаља у окружењу примењују га Македонија и Црна Гора, а Хрватска је била прва земља у свету која је примењивала потрошни концепт опорезивања дохотка, у периоду од 1996. до 2001. године. Такође, у пореским системима на територији Босне и Херцеговине (оба ентитета и Брчко Дистрикт) у примени је такав модел опорезивања дохотка који се може окарактерисати као *flat tax*. Србија се понекад у литератури убраја у земље *flat tax*. Као пример увођења пропорционалног пореза навели су је сами аутори његове најпознатије варијанте - Хал-Рабушкиног модела, јер су у току 2003. године, стопе годишњег пореза на доходак грађана и пореза на добит предузећа износиле 14%.¹⁶¹ Према другим ауторима порез на доходак у Србији се не може сматрати *flat tax* по самој дефиницији. Тачно је да у пракси слично функционише, јер је праг за додатни порез високо постављен, па се фактички примењује само једна стопа пореза на приходе од рада. Али, постоје две стопе које се односе на приходе од рада, при чему стопа додатног пореза се односи на приходе из свих извора који прелазе праг.¹⁶²

Flat tax се сматра алтернативним моделом концепта непосредног опорезивања заснованог на потрошњи, јер се у литератури прави разлика између стандардног и алтернативног модела потрошног концепта. Порез на издатке, или потрошни порез на доходак (енгл. *expenditure tax*) је стандардни модел. Њиме се опорезује само потрошња,

¹⁶¹ Hall, R.E, Rabushka, A., *The Flat tax*, Hoover Institution Press, Stanford, 2007, 2.

¹⁶² Keen, M., et al., *The "Flat Tax(es)": Principles and Evidence*, IMF Working Paper 06/218, 2006, 7.

а не и штедња. Решава проблем двоструког опорезивања штедње њеним неопорезивањем у тренутку стварања. Штедња се опорезује касније, када се заједно са дохотком од капитала троши. Код алтернативног модела штедња се опорезује унапред, тј. у тренутку формирања, у оквиру дохотка од рада, а не у фази стицања прихода од штедње, односно, дохотка од капитала. Ово је тзв. *tax prepayment* модел, односно плаћање пореза унапред.¹⁶³ За разлику од стандардног модела, који поред прихода од рада обухвата и, на пример, приходе настале од капитала, алтернативни модел, јер обухвата само приходе од рада, представља порез на доходак од рада.¹⁶⁴ Најпознатији алтернативни модел је управо Хал-Рабушкин *flat tax*, који предвиђа опорезивање на два нивоа: на нивоу појединца и нивоу предузећа, применом јединствене пореске стопе од 19%. Основицу опорезивања појединца чинили би само приходи од рада, са признавањем одбитка за егзистенцијални минимум чија висина зависи од величине породице (нпр. 25.000 \$ за четворочлану породицу). Код опорезивања предузећа би се примењивало начело новчаног тока, одн. *cash flow* порез. То значи да не постоји потреба за компликованим обрачуном амортизације као код класичног пореза на добит, већ се све инвестиције тренутно опорезују.¹⁶⁵ Основицу би чинила разлика између прихода од продаје и расхода за набавку *inputa*. Такође, избегнуте су све дилеме које се јављају код двоструког економског опорезивања. На нивоу појединца нема плаћања пореза на дивиденде нити на капиталне добитке, јер се *flat tax* плаћа само на приходе од рада, те се приходи од капитала опорезују само на нивоу предузећа. Поред тога, непризнавањем трошкова камате приликом обрачуна пореске основице код опорезивања предузећа постигнута је неутралност при доношењу одлуке о начину финансирања (да ли властитим капиталом или задуживањем).¹⁶⁶ Настао као предлог за увођење новог модела којим би се отклонио постојећи систем опорезивања дохотка у САД,¹⁶⁷ *flat tax* нигде није заживео у свом чистом облику. Бројне транзиционе и друге земље су увеле различите варијанте, често коришћењем хибридне пореске основице која садржи елементе и потрошње и дохотка, а неретко додавањем неких елемената *flat*

¹⁶³ Blažić, H., *Usporedni porezni sustavi-oporezivanje dohotka i dobiti*, 40.

¹⁶⁴ *Ibid*, 39. Такође, видети табелу ауторке Блажић о приходима који улазе у *cash flow* порез као варијанте стандардног модела (35).

¹⁶⁵ Kesner-Škreb, M., *Proporcionalni porez*, *Financijska teorija i praksa* 29(2)(2005), 249-250.

¹⁶⁶ О томе су писали: *ibid*; Blažić, H., *Usporedni porezni sustavi-oporezivanje dohotka i dobiti*, 50-51.

¹⁶⁷ Постојећи систем опорезивања дохотка у САД-у, иначе гломазан, додатно је компликован тзв. **алтернативним минималним порезом (АМТ)**. Уведен је 1969. године са намером да се обезбеди начин да богатији слојеви становништва који су, користећи сложен систем пореских олакшица редовног пореза на доходак, избегавали плаћање пореза, плате одређени минимални порез.

tax на пореску основицу из постојећег система опорезивања дохотка. Само је Хрватска доследно примењивала потрошни концепт.

Финансијска литература је богата расправама о предностима и недостацима овог пореза.

Једна од главних предности постоји у погледу економске ефикасности *flat tax*. Његове присталице га сматрају оптималним пореским обликом јер утиче на смањење дисторзија које настају опорезивањем. Неопорезивањем прихода од капитала решен је проблем двоструког опорезивања штедње, на који указују противници доходног концепта. Оваквим третманом прихода од капитала постижу се повољнији макроекономски ефекти, који се састоје у подстицању штедње и инвестиција, битних фактора у обезбеђивању привредног раста. Такође, аутори указују да овај порез повећава ефикасност у раду, јер прогресивно опорезивање дестимулише радни напор.¹⁶⁸

Други значајан аргумент који се истиче у прилог примени овог пореза је административно техничка једноставност, која је постигнута елиминисањем бројних пореских олакшица, прописивањем само једне пореске стопе и плаћањем пореза на доходак од рада по одбитку са могућношћу корекције на крају године. Поједностављење утиче на смањење трошкова администрација, као и јачање пореског морала пореских обвезника.¹⁶⁹ Осим тога, применом овог пореза, који садржи само одбитак егзистенцијалног минимума, спречава се и тзв. ерозија пореске основице. Код прогресивног опорезивања дохотка прописане су бројне пореске олакшице чиме долази до "губљења" пореске основице, што доводи до тога да се принцип правичности у опорезивању дохотка доводи у питање.¹⁷⁰

Једна од најчешћих замерки упућених пропорционалном порезу на доходак је неправичност опорезивања, због примене стопе која је иста за све нивое дохотка. Међутим, прописивањем одбитка на име егзистенцијалног минимума постиже се индиректна прогресија.¹⁷¹ Код *flat tax* законска пореска стопа је пропорционална, али је ефективна пореска стопа прогресивна. Приликом утврђивања пореске основице доходак пореског обвезника се умањује за износ одбитка. Тиме се постиже прогресивни

¹⁶⁸ Ђуровић-Тодоровић, Ј., Ђорђевић, М., *Смањење додатног пореског оптерећења употребом flat пореза*, Финансије 1-6/2008, 198.

¹⁶⁹ Kesner-Škreb, M., *Proporcionalni porez*, 250.

¹⁷⁰ Ђуровић-Тодоровић, Ј., Ђорђевић, М., *Dualno VS flat опорезивање дохотка физичких лица*, "Наука и свetsка економска криза", Економски факултет, Ниш, 2012, 159.

¹⁷¹ Индиректна прогресија је прикривена, по спољашњој форми је пропорционални порез (Ловчевић, Ј. *Институције јавних финансија*, 97).

ефекат, односно, ефекат да са растом дохотка пореског обвезника, без обзира на прописану пропорционалну стопу, расте и ефективна (стварна) пореска стопа.

Неке државе су након увођења *flat tax* бележиле велико повећање прихода од пореза на доходак, што је уз његову економску ефикасност и једноставност утицало на повећање интересовања за овај порез. На пример, у Русији је по увођењу 2001. године дошло до повећања пореских прихода за 26%. То је отворило питање фискалног ефекта овог модела, о чему нема општеприхваћеног става.

4.3. Негативни порез

Од 60-тих година прошлог века јављају се идеје о увођењу једног другачијег од дотадашњих модела опорезивања дохотка. Познат као негативно опорезивање (*negative income tax*), овај приступ у опорезивању дохотка везује се за Милтона Фридмана (Milton Friedman) који је своју радикалну идеју изнео у књизи "Капитализам и слобода". Као представник неолиберализма и поборник индивидуалних слобода, Фридман није налазио оправдање за употребу прогресивног опорезивања у прерасподели дохотка.¹⁷² Да би се омогућило незадирање у слободно тржиште, предлагао је увођење пропорционалних стопа. Активности државе за ублажавање сиромаштва, са друге стране, сматрао је оправданим и предлагао увођење негативног пореза на доходак. Порески обвезници плаћали би порез на доходак по пропорционалним стопама, са правом на одбитак на име минимума за егзистенцију. Ако порески обвезник оствари доходак мањи од тог износа платиће негативни порез. Уместо да плати порез примиће субвенцију од државе у износу који представља разлику између његовог дохотка и егзистенцијалног минимума. Уколико лице уопште не остварује доходак примиће износ који представља тај минимални износ дохотка потребног за егзистенцију. Замишљен да замени мрежу разних облика социјалне помоћи у САД, овај систем би се директно уклопио у постојећи систем опорезивања дохотка физичких лица.¹⁷³

Негативни порез на доходак представља такво повезивање пореског система и система социјалних трансфера којим се омогућава да доходак појединца или породице

¹⁷² По Фридману то је чист случај употребе силе да се од једног узме да би се дало другима. О критици прогресивног опорезивања и предлозима за увођење пропорционалних стопа пореза на доходак вид. детаљ.: Friedman, M., *Kapitalizam i sloboda*, Novi Sad, 1997, 273-275.

¹⁷³ *Ibid*, 299.

достигне одређену минималну висину. На овај начин се ублажава сиромаштво, обезбеђивањем минимума потребног за егзистенцију. Мада постоје бројни теоријски предлози и поједина практична решења која садрже неке елементе негативног опорезивања (нпр. порески кредит за доходак од рада у САД), као посебан модел опорезивања дохотка није заживео.

Најпознатији теоријски модел је Аткинсонов - **модел основног дохотка** (*basic income*). Основни доходак је пореско ослобођење које се даје свим појединцима и које би заменило порески одбитак за егзистенцијални минимум. Поједини аутори га сврставају у једну од варијанти *flat tax*. За разлику од традиционалног *flat tax*, овај облик се заснива на пореском кредиту, јер се пореском обвезнику признаје порески кредит у висини основног дохотка. Од износа пореске обавезе, добијене применом пропорционалне пореске стопе, одбија се основни доходак. Уколико порески обвезник остварује доходак мањи од прописаног неопорезивог дела, применом негативног пореза добијена негативна пореска основица се множи са истом пореском стопом, а добијени износ се исплаћује у виду готовинског трансфера.¹⁷⁴

Управо у чињеници да негативно опорезивање представља неку врсту пореског кредита лежи његова предност у односу на традиционално одређивање пореског одбитка. Право на основни доходак остварују сви порески обвезници у потпуности, без обзира на висину дохотка. Код традиционалног пореског одбитка, порески обвезници који остварују доходак испод прага за порески одбитак неће бити у могућности да остваре своје право на тај износ.¹⁷⁵

Предлог за увођење негативног пореза на доходак представља покушај отклањања недостатака постојећих мера политика прерасподеле. У већини савремених земаља предузима се мноштво појединачних мера. Недовољна систематизација условила је пропусте у социјалном осигурању, кумулирање трансферних плаћања, неједнак третман особа са истим социјалним статусом или социјалним статусом исте важности.¹⁷⁶ Заменом мреже различитих мера социјалне помоћи негативним порезом укупно административно оптерећење било би мање и на овај начин би се тачно утврдио трошак који друштво има за ублажавање сиромаштва.¹⁷⁷

¹⁷⁴ Blažič, H., *Usporedni porezni sustavi - oporezivanje dohotka i dobiti*, 128.

¹⁷⁵ Atkinson, A.B., *Ensuring social inclusion in changing labour and capital markets*, Economic Papers 481/2013, European Commission, 2013, 34.

¹⁷⁶ Brummerhoff, D., *Javne finansije*, 480.

¹⁷⁷ Friedman, M., *Kapitalizam i sloboda*, 300-301.

Недостатак који би се појавио увођењем негативног пореза је проблем администрирања. Фридман у томе не види нерешив проблем, јер би се негативни порез, уклапањем у постојећи систем опорезивања дохотка, администрирао са њим, без додатних трошкова.¹⁷⁸ Заменом различитих врста социјалне помоћи негативним порезом постигла би се административна једноставност. За разлику од њега, Роберт Лапман (Robert Lampman) негативно опорезивање не сматра заменом, него допуном која би омогућила смањење програма социјалне помоћи. Систем пореза на доходак би био правичнији, по њему, када би се у њега уградиле негативне пореске стопе. Као аргумент за своју тврдњу, он наводи чињеницу да од смањења пореских стопа или било каквих пореских олакшица, сиромашне породице немају готово никакву корист. Ове породице, због тога што не стварају никакав приход или њихов приход не прелази неопорезиви износ, не плаћају порез на доходак и уопште се не налазе у систему пореза на доходак.¹⁷⁹

На потребу за обезбеђивањем минималног дохотка указивало се и у ранијој литератури. На пример, *national dividend* код Пигоа двадесетих година 20. века.¹⁸⁰ За време Другог светског рата, замисао енглескиње Рајс-Вилиамс (Evangeline Rhys-Williams), *social dividend taxation*, никада није заживела у пракси, али представља занимљиву идеју о комбинацији између социјалног осигурања и система опорезивања дохотка. Право на социјалну дивиденду би имало, по овој замисли, свако лице, за разлику од тада постојећег система осигурања за случај незапослености, где су право имали само грађани којима је та помоћ потребна. Социјална дивиденда би се исплаћивала недељно, а њена висина би била одређена у зависности од старости и пола корисника. Јављала би се у два облика: у виду исплате готовине породици током године или у виду одбијања зајемченог дохотка породици од укупног износа економске снаге подложне опорезивању на крају године, приликом утврђивања пореске обавезе. Опорезивање социјалних дивиденди може се дефинисати као систем трансфера пореза у коме свака породица улази у наредну годину са приходом чију висину гарантује држава. Средства за ову сврху била би обезбеђена приходима од пореза на доходак опорезованог пропорционалним стопама.¹⁸¹

Предлози о обезбеђивању гарантованог (минималног) прихода, актуелни средином 20. века, отварају су неке дилеме. Овакав вид ублажавања сиромаштва,

¹⁷⁸ *Ibid.*

¹⁷⁹ Jelčić, Ba., *Porezni obveznik i porezna politika*, Liber, Zagreb, 1977, 65.

¹⁸⁰ Pigou, A.C., *The Economics of Welfare*, Volume I, Macmillan and Co., 1920.

¹⁸¹ О овој идеји видети више у: Jelčić, Ba., *Porezni obveznik i porezna politika*, 62-63.

гарантовањем одређене висине прихода потребне за животни стандард изнад нивоа који се сматра прагом сиромаштва, подразумевао би приход свима, независно од тога да ли раде или не. Укупан ефекат на ниво реалних прихода је негативан јер би драстично смањило подстицај за рад код оних који зарађују мање од гарантованог износа и озбиљно смањило подстицаје код оних који зарађују више због јачег опорезивања које би било нужно у том случају.¹⁸² Решавање проблема губитка подстицаја за рад, поред потребе за интегрисањем, било је разлог иницијативе за реформу система социјалне помоћи у САД.¹⁸³

Код традиционалног система социјалних трансфера, исплата социјалне помоћи може да утиче на мотивацију ових лица да раде, јер са повећањем зараде долази до смањења, па и губитка помоћи. Разне варијанте предлога о увођењу негативног опорезивања настоје да реше тај проблем. Мада није у поменутој књизи дао пример, Фридман је касније предлагао да гарантовани приход за четворочлану породицу буде 3600\$ годишње и негативну стопу пореза на дохода од 50%. Тиме је побољшан подстицај за рад, јер би се за сваки зарађени долар смањила социјална помоћ не за долар него за 50 центи.¹⁸⁴ Оно што чини Фридманову идеју поново актуелном јесте проблем сиромашних породица или појединаца са ниским примањима. Кључни проблем нису незапослени, оцена је савремених кретања, него сиромашни запослени. Као илустративан пример наводе се ниска примања радника брзе хране. Глобализација и технолошке промене само ће још више довести до пада плата радника са ниским примањима.¹⁸⁵

Додатна предност интеграције позитивног и негативног пореза на доходак, коју је Фридман уочио, је ненарушавање тржишних цена. Негативним опорезивањем се обезбеђује редистрибуција дохотка у корист појединаца са ниским примањима а да се при том не ремети тржишна алокација.¹⁸⁶

Негативно опорезивање представља једну врсту пореске технике која се примењује у расподели трансферних давања грађанима чија се економска снага налази испод нивоа егзистенцијаног минимума.¹⁸⁷ Оно би се, по замисли његових заговорника, аутоматски укључило у постојеће технике наплате пореза. PAYE техника, која се, по

¹⁸² Hazlitt H., *Man VS. the Welfare State*, Arlington house, New Rochelle. New York, 1970, 90.

¹⁸³ Stiglitz, J., *Ekonomija javnog sektora*, 414.

¹⁸⁴ Moffitt, R., *The Negative Income Tax and the Evolution of U.S. Welfare Policy*, NBER Working Paper No. 9751, 2003, 6.

¹⁸⁵ Adam Smith Institute, October 26 th 2015, *Free Market Welfare: The case for a Negative Income Tax*.

¹⁸⁶ Moffitt, R., *The Negative Income Tax and the Evolution of U.S. Welfare Policy*, 7.

¹⁸⁷ Илић-Попов, Г., *Негативно опорезивање дохотка - веза између пореске и социјалне политике*, Правни живот бр. 101/1998, 657.

правилу, користи код опорезивања личних примања, подразумева обавезу исплатиоца прихода да приликом сваке исплате обрачуна и плати порез. Увођење негативног опорезивања у значајној мери било би олакшано ефикасним функционисањем механизма наплате по одбитку. У том случају избегава се сложена административна процедура, а трошкови примене били би нижи.¹⁸⁸

Значајан проблем у практичној примени негативног опорезивања представља обезбеђивање неопходних средстава за његово финансирање. У САД, на пример, систем социјалне заштите се заснива на порезу на доходак. У мрежи социјалне помоћи ЕИТС (порески кредит за доходак од рада) и СТС (порески кредит за децу) заузима значајно место на савезном нивоу. Такође, неке државе чланице су од 2014. године прошириле примену пореског кредита у односу на савезну државу, на пример, пружајући већи порески кредит. Према једном извештају из 2015. године федерални порез на доходак игра кључну улогу у пружању подршке породицама са ниским примањима, јер се укупан систем социјалне помоћи на савезном нивоу ослања на приходе од савезног пореза на доходак. Сечење савезних расхода могло би се прелити на ниво држава чланица, остављајући ове породице у лошијем материјалном положају не само због смањења савезног пореског кредита већ и због пада пореског кредита у државама чланицама.¹⁸⁹

¹⁸⁸ Илић-Попов, Г., *Негативно опорезивање дохотка - веза између пореске и социјалне политике*, 656.

¹⁸⁹ *Federal and State Income Taxes and Their Role in the Social Safety Net*, Research Report, Urban Institute, 2015.

II ЭФЕКТИ ПРИМЕНЕ АЛТЕРНАТИВНИХ МОДЕЛА ОПОРЕЗИВАЊА ДОХОТКА ФИЗИЧКИХ ЛИЦА

1. ЭКОНОМСКА ЭФИКАСНОСТ И АЛТЕРНАТИВНИ МОДЕЛИ ОПОРЕЗИВАЊА ДОХОТКА ФИЗИЧКИХ ЛИЦА

1.1. Trade-off између правичности и економске ефикасности код пореза на доходак

Док су високоразвијене државе доживеле светску економску кризу почетком 21. века на путу развоја државе благостања, земље у транзицији су прешле тежак пут од социјалистичке планске привреде до укључивања у светске привредне токове. На укупне привредне и друштвене реформе којима су приступиле утицао је читав низ фактора који су одсликавали привредни и друштвени амбијент. Мада су земље сукцесори СФРЈ имале одређене елементе тржишног привређивања (већи степен самосталности предузећа, одређену извозну традицију и сл.), у процесу транзиције суочиле су се са бројним економским и социјалним проблемима. Управо доктрина економског неолиберализма, за коју поједини аутори тврде да је некритички примењена у земљама у транзицији¹⁹⁰, наишла је на преиспитивање. Светска економска криза настала у високо развијеним државама отворила је питање потребе за одређеним елементима државног интервенционизма.

Обезбеђивање привредног раста, који је дуги низ година стагнирао из различитих разлога (у неким деловима ових простора и услед ратних разарања), постао је првенствени циљ земаља у транзицији. То подразумева постојање одређене стратегије развоја са новом улогом државе. Извозно оријентисана домаћа производња, стабилна макроекономска политика у оквиру које и вођење рационалне буџетске

¹⁹⁰ Vojnić, D., *Tržište, prokletstvo ili spasenje*, Ekonomski pregled 55 (9-10) (2004), 693.

политике, као и задовољавајући социјални баланс прадстављају елементе такве стратегије.¹⁹¹

Фактор који усложњава избор сопственог пута привредног развоја чине процеси који карактеришу савремене светске токове: глобализација и регионализација. Како се, са једне стране, не може замислити привредни и друштвени развој без укључивања државе у светске (глобалне) и регионалне (нпр. у оквиру ЕУ) токове, са друге стране, постоји потреба минимизације негативних ефеката који се јављају у виду наметања правила у креирању економских политика и установљавању привредног система. У којој су мери државе спремне да прихвате таква ограничења суверенитета ако се има у виду да су се међународне економске институције помакле од својих првобитних идеја (које су биле добре, нпр. Међународни монетарни фонд створен је са циљем одржавања економске стабилности на глобалном нивоу)! Као пример другачијег искуства привредног развоја могу послужити земље Источне Азије. Оне су избегле ограничења ММФ, успеле да се развију брже, уз већу једнакост и смањење сиромаштва од земаља које су слушале заповести ММФ.¹⁹²

Док су се развијене земље суочавале са успоравањем привредног раста, земље у транзицији су имале проблем стагнације привредног раста, па чак и његовог назадовања. То је условило низ социјалних последица, као што су повећање незапослености, велика социјална раслојеност, која је поготово дошла до изражаја у земљама у транзицији, нарочито у првим годинама. Отуда би активна улога фискалне политике подразумевала не само развојну оријентацију, већ и остваривање одређене социјалне улоге државе. У остваривању стратегије средњорочног и дугорочног развоја требало би прво обезбедити материјалну основу фискалне политике. Потом би, у складу са потребом интервенције у економске и социјалне односе, требало јавне расходе усмерити на одређене јавне потребе. То би било јавно инвестирање, одговарајући државни интервенционизам од пољопривреде до индустрије, попут дотација и субвенција, трансфер за социјално осигурање и повећање издатака за науку и образовање.¹⁹³

У усресређености ка привредном развоју, порези се све више користе у развојној функцији. У погледу њихове социјалне функције ствари су далеко компликованије, јер

¹⁹¹ Jurković, P. (2006) *Financijske teme i dileme – doprinos raspravi o financijskim reformama zemalja u tranziciji*, Ekonomski fakultet, Zagreb, 274-275.

¹⁹² Stiglitz, J.E., *Protivrečnosti globalizacije, SBM-x*, Beograd, 2004, 256-257.

¹⁹³ Sever, I., *Fiskalna politika kao bitan činitelj koncepcije i strategije gospodarskog i socijalnog razvoja*, Ekonomija/Economics 3/IX, 594-595.

један део економске теорије и политике развоја предност даје економским циљевима. Занемаривање социјалне функције оправдава се користима које настају када се порески систем налази примарно у привредној функцији.¹⁹⁴ У том случају се за вођење социјалне политике препоручују друге мере, нпр. социјални трансфери.

Хронична потреба за страним капиталом у недостатку сопственог у земљама у транзицији, као и мобилност капитала услед глобализације, довели су до тренда да се приходи од капитала блаже опорезују у систему опорезивања дохотка физичких лица. Теоријско објашњење се налази у начелу економске ефикасности опорезивања. Ону врсту дохотка која је мање еластична (у овом случају - рад) треба оштрије опорезовати од дохотка који је више еластичан (у овом случају - капитал), према правилу инверзне еластичности. Само тако опорезивање неће утицати на постојећу субоптималну алокацију ресурса. Међутим, испуњавање услова са аспекта ефикасности, предузимањем мера којима се смањује дисторзивно деловање пореза, налази се у противречности са начелом правичности опорезивања. Неједнак порески третман различитих врста дохотка утиче на хоризонталну правичност, јер порески обвезници исте економске снаге не плаћају једнак износ пореза. *Trade off* правичности и ефикасности се испољава и у супротном смеру, када се разним мерама покушава да унапреди правичност опорезивања у систему пореза на доходак. Већом прогресивношћу се постиже вертикална правичност, да порески обвезници јаче економске снаге плате већи порез, али то се негативно одражава на економску ефикасност, јер изазива веће дисторзије.

Однос између ова два контрадикторна циља се мењао, историјски посматрано. Током 1960-тих и 1970-тих година већи значај у обликовању пореских система дат је хоризонталној и вертикалној правичности опорезивања. Погодност пореза на доходак за редистрибутивну улогу била је остварљива значајним присуством синтетичког пореза на доходак у пракси. 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.¹⁹⁵ Моделирање пореза на доходак у првим деценијама 21. века даје другачији одговор на дилему између два конфликтна принципа опорезивања. Битне промене у опорезивању дохотка настале су након таласа пореских реформи који је средином 1980-тих година захватио велики број земаља. У домену

¹⁹⁴ Guste, S., *Elementi za reformu poreznog sustava*, *Ekonomija/Economics* 2/IX, 349.

¹⁹⁵ Пикети, Т., *Капитал у XXI веку*, Нови Сад, Академска књига, 2015, 531.

опорезивања дохотка снижене су пореске стопе, проширена пореска основица и укинута велики број пореских олакшица. Пореска реформа, пре свега, била је одраз промене у економској филозофији и економској политици. Разочарења резултатима државног интервенционизма су довела до опадања вере у економску улогу државе и оживљавање вере у ефикасност тржишта.¹⁹⁶ Направљен је помак у вредносним ставовима економских теоретичара и креатора пореских политика. Уместо на вертикалној правичности, нагласак је на ефикасности.¹⁹⁷ Док је средином 20. века владао широко распрострањени консензус да порези треба да се користе као инструменти социјалне политике, која има фундаменталну функцију у прерасподели дохотка и богатства, данас влада растући консензус да порези не треба да се користе у те сврхе.¹⁹⁸

Померање приоритета опорезивања од вертикалне правичности ка ефикасности делом је последица глобализације. Уместо синтетичког пореза који подразумева једнак порески третман свих прихода без обзира на изворе, као одговор на глобалну покретљивост капитала, креатори националних пореских политика прибегавају повољнијем пореском третману прихода од капитала. У условима повећане пореске конкуренције, приоритетни циљ јесте задржавање капитала на унутрашњем тржишту, а за оне земље које не располажу овим важним економским ресурсом то је привлачење страног капитала. У таквим условима државама је веома тешко да, слободно, у складу са својим пореским суверенитетом, одређују стопе пореза на приходе од капитала. У улози модератора савремених пореских система налазе се земље извознице капитала, коју остварују преко моћних међународних финансијских организација ради заштите својих интереса.¹⁹⁹

Евоулирањем идеја о опорезивању, савремене владе су дошле до закључка да би "добар порески систем" требало да смањи порезе за богате и међународни мобилни капитал, као и да престане да користи пореску политику као активни инструмент економске политике.²⁰⁰ У условима када је принцип ефикасности стављен испред принципа правичности опорезивања дохотка у развијеним земљама, поставља се питање шта преостаје земљама у транзицији. Неки аутори са наших простора истичу да би ове земље требало, на путу према развијеним земљама, да следе њихов пример. Тек

¹⁹⁶ Sandford, C., *Why tax systems differ*, A Comparative Study of the Political Economy of Taxation, Fiscal publications, 2000, 161.

¹⁹⁷ *Ibid*, 162.

¹⁹⁸ Steinmo, S., *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.

¹⁹⁹ Димитријевић, М., *Правичност и актуелно моделирање пореских система у свету*, Зборник радова Правног факултета у Нишу. 70/2015,289.

²⁰⁰ Steinmo, S., *The evolution of policy ideas: tax policy in the 20 th century*, 226.

када држава постане у целини богатија и када процес транзиције дође до краја, може се увести прогресивни порез на доходак.²⁰¹

Промене у опорезивању су настале и као последица негативног искуства економиста и креатора пореских политика са високим маргиналним стопама од 1970-тих до 1990-тих година.²⁰² За разлику од претходног периода, све је присутније уверење да су високе пореске стопе углавном неефикасне у прерасподели дохотка и богатства. Неколико студија у развијеним земљама је утврдило да прогресивне стопе имају изненађујуће слабе ефекте прерасподеле. Мада способност пореза на доходак да утиче на редистрибуцију дохотка варира од земље до земље, генерално, мишљења су неких аутора, постоје озбиљна ограничења о коришћењу пореског система за прерасподелу дохотка, нарочито у земљама у развоју и земљама са великим неједнакостима.²⁰³

1.2. Улога алтернативних модела пореза на доходак физичких лица у подстицању привредног раста

Реформе пореза на доходак започете 80-тих година прошлог века у развијеним државама, засноване на проширењу пореске основице и снижењу пореских стопа, имале су задатак унапређење економске ефикасности. Међу економистима и креаторима пореске политике преовлађује став да се приликом обликовања пореза мора водити рачуна о смањењу пореских дисторзија, јер оне могу бити препрека економском расту. Прописивањем одговарајуће врсте и висине пореских стопа утиче се на економско понашање пореских обвезника. Отуда се порез може појавити као "клин" између профитабилности неке активности пре опорезивања и прихода који се после опорезивања добија.²⁰⁴ Тако порез на доходак утиче на обе компоненте које се њиме опорезују. Опорезивање производи ефекте на радни напор у зависности од деловања ефекта дохотка и ефекта супституције. Дестимулативни ефекти су израженији код прогресивних стопа. У погледу капитала опорезивање може позитивно и негативно утицати на одлуку о штедњи и инвестирању. Ако се након опорезивања смањи стопа

²⁰¹ Lazović-Pita, L., *Income, personal income tax and transition: case of Bosna and Herzegovina*, Tax Reforms: Experiences and Perspectives, Institute for Public Finance, Zagreb, June, 2014, 174-175.

²⁰² Steinmo, S., *The evolution of policy ideas: tax policy in the 20 th century* 230.

²⁰³ Bird, M.R., Zolt, M.E., *Redistribution via Taxation: The limited Role of the Personal Income Tax in Developing countries*, Annals of Economics and Finance, Forthcoming Article, 20, 28.

²⁰⁴ OECD Tax Policy Studies No 13, *Fundamental Reform of Personal Income Tax*, 2006, 36.

приноса од штедње, порез ће деловати дестимулативно. Поменуте реформе су вођене потребом да се обезбеди конкурентно фискално окружење, подстичу инвестиције и предузетништво и повећају подстицаји за рад.²⁰⁵

Из бојазни од негативног ефекта на штедњу услед високих стопа у условима глобализацијске мобилности капитала долази до промене у пореском третману капитала. Земље OECD су снизиле пореске стопе за приходе од капитала, што представља одступање од синтетичког модела који је био у примени у овим земљама. Транзиционе земље су прихватиле *flat tax*, мада не у изворном моделу који подразумева потпуно неопорезивање прихода од капитала. Повлашћени порески третман прихода од капитала у овим земљама је остварен кроз прописивање ниских пропорционалних стопа, као и изузећа од опорезивања неких или већине прихода од капитала.

Један од главних аргумената у прилог *flat tax* је подстицај страним инвестицијама. Овај аргумент је нарочито био важан за његово увођење у пореске системе земаља у транзицији због недостатка сопственог капитала. Пропорционални порез на доходак чини порески систем више атрактивним за стране инвеститоре. У условима када постоји слободно кретање инвеститора преко државних граница, због глобализације економије, овакви порески системи имају веће шансе за привлачење страних инвеститора.²⁰⁶

Такође, позитивни ефекти поменутих реформи су очекивани и на повећање радног напора, јер ниже пореске стопе подстичу повећање ефекта дохотка, тако да подстичу појединце да више раде.

Постоје бројне дискусије о утицају опорезивања на привредни раст. У једном емпиријском истраживању извршено је рангирање пореза према утицају на привредни раст. Највише штетни су порез на добит, порез на доходак, а потом порези на потрошњу, док су периодични порези на непокретности најмање штетни.²⁰⁷ Уз претпоставку задржавања постојећег нивоа прихода, дакле, у приходно неутралној пореској реформи, требало би терет опорезивања пребацити са пореза на доходак на мање дисторзивне порезе. Подаци изнети у том истраживању указују да би кретање у правцу већег коришћења пореза на потрошњу и пореза на имовину у односу на порез на доходак дало веће могућности за дугорочно повећање БДП по глави становника. Са

²⁰⁵ Owens, J., *Fundamental Tax Reform: an International Perspective*, OECD's Centre for Tax Policy & Administration, Paris, National tax journal, Vol.LIX No.1, 2006, 131.

²⁰⁶ Institut za strateške studije i projekcije, Podgorica, *Proporcionalni porez - akcelerator ekonomskog razvoja Crne Gore*, 2006, 11.

²⁰⁷ Johansson, A., et al, *Taxation and Economic Growth*, OECD Economics Department Working Papers No 620, 2008.

друге стране, помак од пореза на доходак ка ПДВ не би имао много ефеката на просечно укупно пореско оптерећење запослених, јер ПДВ углавном плаћају радници. Пошто је порез на доходак углавном прогресивнији од пореза на потрошњу, овом реформом би се смањиле маргиналне пореске стопе код опорезивања рада и повећала се њихова мотивација да раде додатне сате, чиме се промовише економски раст. Такође, повећањем ПДВ смањује се стварни приход којим појединци располажу, што може повећати подстицај за рад.²⁰⁸

Са друге стране, поједини аутори указују да се ефекат опорезивања не може прихватити без разматрања других варијабли. У анализи фактора који утичу на привредни раст (рад, капитал и технички прогрес), закључено је да постоје разлике између земаља. Неке земље су постигле раст путем акумулације капитала, док су друге кроз комбинацију других фактора продуктивности. На питање узрочности не може се дати потпуни одговор, јер мало је вероватно да ће иста развојно оријентисана пореска политика бити подједнако успешна за све земље.²⁰⁹

Прихватање нужности развојно оријентисане пореске политике, међутим, отвара питање настанка неких "нежељених" појава у пореским системима савремених држава. Проблем са обезбеђивањем фискалног амбијента који би био у функцији привредног раста, у условима глобализације и либерализације тржишта капитала врши притисак на смањење пореских стопа, нарочито у малим отвореним привредама.²¹⁰ У условима велике мобилности неких пореских основица, поједине пореске јурисдикције користе повољнији режим да их привуку. Пореска конкуренција постаје инструмент за привлачење мобилног капитала који захтева ниже фискалне трошкове у потрази за брзом оплодњом.²¹¹ Таква пореска конкуренција може довести до штетних последица по остале пореске јурисдикције, као што је смањење пореских прихода. Посебно је губитак пореских прихода важан у време када је смањење фискалног дефицита циљ економских политика многих земаља. Гледано и са аспекта рационалног коришћења буџетских средстава, само до неке мере смањење пореских прихода је пожељно да би

²⁰⁸ *Ibid*, 44-45.

²⁰⁹ Myles, G.D., *Economic Growth and the Role of Taxation - Agregate Data*, OECD Economics Department Working Papers No 714, 2009, 38,52.

²¹⁰ OECD, *Tax Reform Trends in OECD Countries*, OECD 50th anniversary, Challenges in designing competitive tax systems, Paris, 2011, 13.

²¹¹ Анђелковић, М.. *Јавне финансије и финансијско право*, 197.

се спречило расипничко понашање државе. Претерано спуштање пореских прихода ће смањити способност државе да финансира јавне потребе.²¹²

Овакви процеси условљавају државе да мање порески оптерећују приходе од капитала. Притисци на пореске структуре су тако јаки да су приморане да се експлицитно одричу хоризонталне правичности опорезивања.²¹³ Нето ефекат таквог такмичења у смањењу пореских стопа, како би остале међународно конкурентне, поред смањења пореских прихода, јесте и присилна промена пореске структуре. Како су земље приморане да реформишу своје пореске системе у правцима који нису увек добродошли, овај процес је у литератури окарактерисан као "пореска деградација".²¹⁴

Пребацивање тежишта опорезивања са пореза на доходак на порезе са мање мобилном пореском основицом представља балансирање између економске ефикасности и правичности. Помак од опорезивања дохотка ка већем опорезивању потрошње не доприноси правичности, јер је ПДВ регресиван порез. У литератури се указује на потребу за давањем већег значаја порезу на имовину.²¹⁵ Према споменутом истраживању о утицају опорезивања на привредни раст, порез на имовину је бољи од ПДВ. Дobar је за привредни раст, јер је најмање дисторзиван, а уз то има и додатну предност - не повећава неједнакост. Према ауторима овог истраживања, постоје два практична недостатка за помак ка овом порезу. Прво, ради се о порезу који је непопуларан у многим земљама. Друго, како је у већини земаља ОЕЦД овај порез приход локалне самоуправе, то би биле потребне промене у дељењу прихода. Не треба прецењивати овај недостатак, мишљења су ови аутори, јер у већини земаља ОЕЦД локалним властима припада неки део прихода од пореза на доходак, што може да супституише порез на имовину или да обезбеди значајни трансфер са виших нивоа власти.²¹⁶

Питање улоге пореза се поставило и у контексту потребе ублажавања ефеката велике финансијске и економске кризе која је захватила свет 2008. године. У циљу подстицања економске активности, развијене државе су посегле за експанзивном

²¹² Tanzi V., *Globalization, tax competition and the future of tax systems*, IMF Working Paper 96/141, 21.

²¹³ Zee, H.H., *Personal Income Tax Reform: Concepts, Issues and Comparative Country Developments*, IMF Working Paper 05/87, 2005, 6.

²¹⁴ Tanzi V., *Globalization, tax competition and the future of tax systems*, 3 и 21.

²¹⁵ European Commission, *Taxation trends in the European Union, Focus on the crisis*; The main impacts on EU tax systems, Eurostat, 2011, 28; Tanzi сматра да ће порези на имовину вероватно расти у будућности, јер се ради о релативно непокретној пореској основици (Tanzi V., *Globalization, tax competition and the future of tax systems*, 20).

²¹⁶ Johansson, A., et al, *Taxation and Economic Growth*, 45.

фискалном политиком, предузимањем мера за смањење пада агрегатне тражње. Највећи број земаља чланица ЕУ, у оквиру предузетих пореских мера, определио се за смањење пореза. Један број земаља које су биле оштрије оптерећене кризом (Грчка, Португалија, Ирска, балтичке земље, Шпанија и В. Британија) ишле су на повећање пореза. У оквиру пореза на доходак, једна од типичних мера је била подршка куповној моћи становништва. У већем броју случајева мере су се односиле на повећање пореских олакшица, а не смањење стопа, јер се сматрало да ће се на тај начин утицати на куповну моћ сиромашнијих домаћинстава, која имају већу маргиналну склоност ка потрошњи.²¹⁷ Са друге стране, због проблема фискалне одрживости, било је потребно смањити буџетски дефицит. Да би повећале укупне пореске приходе државе чланице су углавном ишле на повећање посредних пореза (повећане су стопе ПДВ и акциза). Анализа пореских структура у оквиру ЕУ показала је, такође, да је на повећању прихода од пореза на непокретности врло мало учињено.²¹⁸

У погледу перспективе концепта свеобухватног пореза на доходак готово је извесно да опорезивање дохотка иде у правцу алтернативних модела.²¹⁹ И то првенствено из разлога економске ефикасности. Свеобухватни порез на доходак доводи до двоструког опорезивања штедње (прво, приликом стварања, а потом и приликом трошења), чиме дискриминише оне пореске обвезнике који више штеде у односу на пореске обвезнике који мање штеде, посматрајући са аспекта животног циклуса. *Flat tax* је радикалнији модел јер представља покушај да се уклони пореско оптерећење прихода од капитала у потпуности.²²⁰ Дуални порез ублажава ову дискриминацију, снижавањем стопе пореза на приходе од капитала. Отуда, дуални модел се може посматрати као компромис између традиционалног, односно, свеобухватног пореза на доходак и пореза на издатке, јер се порез на доходак од капитала плаћа по нижој стопи од осталих.²²¹

²¹⁷ Стојановић, А., *Ефектуирање свјетске економске кризе у Европској унији - поуке за фискалну политику у Републици Српској*, Зборник радова, Економски факултет универзитета у Источном Сарајеву, 2010, 89.

²¹⁸ European Commission, *Taxation trends in the European Union, Focus on the crisis; The main impacts on EU tax systems*, Eurostat, 2011, 28.

²¹⁹ Tanzi сматра да концепт S-H-S дохотка неће преживети, посебно када се примењује са високим маргиналним пореским стопама (Tanzi V., *Globalization, tax competition and the future of tax systems*, 19).

²²⁰ Zee, H.H., *Personal Income Tax Reform: Concepts, Issues and Comparative Country Developments*, 35.

²²¹ Sorensen, P.B., *The Nordic Dual Income Taxation: Why and How*, CESifo Working Paper No 1551, 2005, 2.

2. УТИЦАЈ АЛТЕРНАТИВНИХ МОДЕЛА ОПОРЕЗИВАЊА ДОХОТКА ФИЗИЧКИХ ЛИЦА НА ФИСКАЛНО ОПТЕРЕЋЕЊЕ РАДА

2.1. Оптерећење рада порезом на доходак и доприносима за социјално осигурање

Синтетички порез је подразумевао опорезивање целокупног доходака (прихода од рада и прихода од капитала), применом прогресивних стопа. Земље дуалног пореза, међутим, иду у правцу цедуларизације, јер долази до одвајања прихода од рада и прихода од капитала при чему се приходи од рада опорезују прогресивним стопама. *Flat tax* у свом изворном моделу не опорезује приходе од капитала, што значи да се порезом на доходак опорезују само приходи од рада и то по пропорционалним стопама. Ипак, у пракси ни у једној од земаља у којој је уведен није примењен у чистом облику, него су неки или већина прихода од капитала ослобођени од пореза на доходак. Дуално опорезивање доходака, где је приход од капитала подвргнут пропорционалној (генерално нижој) а зарада прогресивној стопи, представља само мали корак ка прелазу на опорезивање зарада пропорционалним стопама.²²²

Присутни тренд о блажем опорезивању прихода од капитала отвара, поред питања хоризонталне правичности опорезивања (јер су различито опорезовани порески обвезници у зависности да ли су остварили приходе од рада или приходе од капитала), питање економских ефеката на рад. Задржавање истог нивоа прихода од пореза на доходак у случају блажег опорезивања прихода од капитала, условљава јаче опорезивање прихода од рада. Са друге стране, високо пореско оптерећење рада утиче на понуду и тражњу за радном снагом, а тиме и посредно на запосленост.

Примена дуалног и *flat tax* означава приближавање система пореза на доходак потрошном оријентисаном моделу захватања економске снаге.²²³ Помицање од опорезивања доходака ка опорезивању потрошње представља нову етапу у развоју опорезивања доходака. Опорезивање доходака применом свеобухватног концепта је било

²²² Owens, J., *Flat Taxes: Myths and Realities*, Bulletin for international taxation, december 2013, 680.

²²³ Анђелковић, М., *Глобализација и опорезивање: општи осврт*, Ренесанса финансија: зборник радова у спомен проф. др Миодрагу Матејићу (ур.: Јовановић, М., Анђелковић, М.), Правни факултет у Нишу, 2004, 108.

примерено 20. веку. Са крупним променама у многим доменима, постоји потреба прилагођавања система пореза на доходак. Порези немају своју сопствену издвојену динамику и смер развоја, негу су саставни део много ширег финансијског, социоекономског и политичког система.²²⁴ Порез на доходак је настао у време када су створени услови да се доходак уведе као нови предмет опорезивања. До краја 1930-тих година уведен у већини индустријских земаља, порез на доходак је првобитно био намењен опорезивању богаташа, као одговор на захтеве политичких представника синдиката, партија радничке и средње класе да порези буду коришћени као инструменти промене неправичне расподеле прихода и богатства коју је капитализам донео.²²⁵ Та идеја о редистрибутивној улози, институционализована кроз прогресивни порез на доходак, усталила се у вредносним ставовима и утицала на даљи развој пореске политике. Развојем економије између два светска рата, порез на доходак од класног пореза постаје масовни порез. Преласком са пољопривреде на индустрију све већи број људи остварује дохотке које послодавци исплаћују у виду недељне зараде у готовини. Тако је уочен огроман потенцијал прихода од пореза на доходак и рођена идеја о PAYE систему, да послодавци раде као сакупљачи прихода за државу и новац буде исплаћен и пре него што радник преузме своју недељну зарadu. Са овим новим системом, масовно повећање државних прихода је било политички и морално оправдано.²²⁶

Због неслућеног развоја информационе технологије настају неке дилеме у погледу опорезивања прихода од рада. Са омасовљавањем коришћења интернета пружају се широке могућности за samozapoшљавање. "Класична" правила утврђивања и наплате пореза на доходак се не могу применити. Отежана је идентификација пореског обвезника као и утврђивање висине пореске основице, односно, висине дохотка које samozaposлено лице оствари. Услед тога долази до умањења могућности примене пореза по одбитку, данас најчешће коришћеног за опорезивање прихода од рада. Очекивања су, финансијских теоретичара, да ће на дужи временски период то водити смањењу значаја пореза на доходак.²²⁷ Због потешкоћа при утврђивању економске снаге пореског обвезника, са друге стране, све већи значај у опорезивању имаће

²²⁴ Jelčić, B., *Utemeljenje nekih poreza u poreznom sustavu Hrvatske*, *Ekonomija/Economics* 4/IX, 759.

²²⁵ Steinmo, S., *The evolution of policy ideas: tax policy in the 20 th century*, 209.

²²⁶ *Ibid.*, 212.

²²⁷ Mijatović, N., *Razvoj interneta i porezne posljedice*, *Pravo i porezi*, 9/2008, 75.

потрошња. Настојања ће ићи у правцу утврђивања висине пореске обавезе у зависности од висине потрошње пореског обвезника.²²⁸

У теорији јавних финансија сва давања држави којима се оптерећује рад називају се *пореским клином* (енг. *tax wedge*). Сам назив указује да се сва ова давања умећу као својеврстан "клин" између бруто трошкова радне снаге и нето прихода који добија запослени.²²⁹ Изражен у процентуалном учешћу у трошковима радне снаге, порески клин показује удео пореза и доприноса за социјално осигурање (енгл. *social insurance contributions*) у трошковима радне снаге. У оквиру промена пореских структура током последње две деценије, дошло је до смањења пореза на доходак од рада. Међутим, доприноси за социјално осигурање нису пратили тај тренд, напротив, дошло је њиховог повећања.²³⁰ Објашњење овог тренда је у њиховој мањој подложности пореској конкуренцији, јер погађају мање мобилну пореску основицу.²³¹

Отуда, и у земљама које су усвојиле *flat-tax*, ефективно фискално оптерећење рада може бити велико, због доприноса за социјално осигурање. Само уз смањење доприноса за социјално осигурање, употреба пропорционалне стопе би имала позитиван ефекат на рад. Добар пример земље *flat-tax* која је успела да смањи фискално оптерећење рада је Русија. Прописивањем одређеног механизма смањења тарифа доприноса за обавезно пензијско, здравствено и социјално осигурање дошло је до смањења ефективне стопе оптерећења. На пример, за оне који су плаћали порез на доходак по сниженој стопи од 12%, ефекат реформе из 2001. године је смањење комбиноване стопе пореза на доходак и доприноса за социјално осигурање за 1,3%.²³²

²²⁸ *Ibid.*

²²⁹ Blažić, H., *Usporedni porezni sustavi-oporezivanje dohotka i dobiti*, 124.

²³⁰ Наведено према анализи трендова пореских структура у: Owens, J., *Fundamental Tax Reform: an International Perspective*, 136.

²³¹ Tanzi V., *Globalization, tax competition and the future of tax systems*, 19.

²³² *Основные направления налоговой политики Российской Федерации на 2013 год и на плановый период 2014 и 2015 годов*, Всероссийский налоговый форум Торгово промышленная палата Российской Федерации, 3-4.

2.2. Ефекти фискалног оптерећења рада на тржиште радне снаге

Укупно фискално оптерећење рада је одређено порезом на доходак и доприносима за социјално осигурање. Један део терета за плаћање доприноса за социјално осигурање обично је законом наметнут послодавцима, па би се очекивало да га они плаћају. Међутим, правна расподела пореског терета се разликује од економске, због пореске инциденце.²³³ Начин расподеле пореског терета зависи од односа на тржишту радне снаге и др. околности. Уколико се фискални терет превали на запослене, производи ефекте на страни понуде радне снаге. Одлука у том случају ће се реализовати као избор између два добра: слободног времена и укупне потрошње добара и услуга. Јављају се ефекат дохотка и ефекат супституције, који делују у супротним правцима. Ефекат супституције подстиче запосленог да мање ради, тј. да има више слободног времена, али се његова потрошња смањује. Доходовни ефекат подстиче га да више ради.²³⁴ У случају повећања пореза, ефекат дохотка тако делује да стимулише појединца да ради више како би доходак који му преостане након опорезивања био исте висине као пре повећања пореза. Ефекат дохотка је функција просечне пореске стопе, која показује однос плаћених пореза и дохотка. Ефекат супституције, која је функција граничне маргиналне стопе, делује у супротном смеру, производећи дестимулативне ефекте.²³⁵

Уколико се фискални терет превали на послодавца производи ефекте на тражњу за радном снагом. Укупно фискално оптерећење рада, преко трошкова рада које има послодавац, утиче на тражњу за радном снагом. Бруто зарада запосленог, која се састоји од нето зараде, пореза на зараде и доприноса за социјално осигурање (које плаћа запослени и послодавац), представља трошак рада. Ниже фискално оптерећење рада ствара ниже трошкове рада.²³⁶

Начин расподеле терета од пореза на рад зависи од еластичности понуде и тражње за радном снагом, при чему важи правило да већи порески терет сноси онај учесник на тржишту на чијој страни је мања еластичност. На основу анализе бројних

²³³ Анђелковић М., *Јавне финансије и финансијско право*, 131.

²³⁴ Stiglitz, J., *Економија јавног сектора*, 545.

²³⁵ *Ibid*, 765.

²³⁶ Хрустић, Х., *Пореско оптерећење рада у државама чланицама ЕУ и у Србији*, *Право и привреда* 7-9/2010, 553.

емпиријских истраживања, неки аутори закључују да у општем случају највећи терет пореза на доходак од рада сnose запослени, јер је најчешће понуда мање еластична од тражње за радном снагом. Такође, расподела пореског терета у знатној мери зависи од стопе незапослености, тако у земљама са високом стопом незапослености већи део пореског терета у просеку сnose запослени. То значи да ће у случају повећања стопа пореза на доходак од рада, терет бити преваљен највећим делом на запослене.²³⁷ Постоји разлика у еластичности понуде радне снаге унутар категорије запослених лица, па ће утицај пореза на доходак на оне категорије запослених чија је еластичност понуде изузетно нисак, бити веома мали. Већина емпиријских истраживања је показала да је еластичност понуде радне снаге мушкараца у средњим годинама ниска.²³⁸

Анализа ефеката смањења пореза на доходак од рада може бити релевантна за предузимање мера за смањење незапослености. Због мање еластичности понуде у односу на тражњу за радом, у случају смањења пореза ефекти ће бити преваљени на послодавце, кроз смањење укупног трошка радне снаге. Ово је значајно за земље у којима је основни узрок незапослености на страни тражње.²³⁹

2.3. Исплативост рада за ниске дохотке - тзв. замке беде и незапослености

Остваривање социјалне улоге, путем система разних облика социјалне помоћи, односи значајна буџетска средства савремених држава. Ту су, пре свега, разна давања у случају сиромаштва и за време незапослености. Проблем настаје у погледу ефеката тих социјалних давања на понуду радне снаге код ниских доходака, тиме посредно и на запосленост.

Разна социјална давања могу негативно да утичу на мотивацију за рад њихових прималаца. На одређеној висини дохотка долази до преплитања повећаног фискалног оптерећења рада и смањења социјалне помоћи коју остварују сиромашни. Запошљавањем, односно већим радом, долази, на једној страни, до повећања укупног пореског оптерећења рада, а на другој страни до опадања социјалних трансфера и повластица, што може утицати на одлуку тих лица о раду. Може се догодити да

²³⁷ Ранђеловић, С., *Анализа алтернативних модела пореза на доходак физичких лица - ефекти примене у Србији*, стр.19-20.

²³⁸ Zee, H.H., *Personal Income Tax Reform: Concepts, Issues and Comparative Country Developments*, стр.9

²³⁹ То је случај и у Србији (Ранђеловић, С., *Анализа алтернативних модела пореза на доходак физичких лица - ефекти примене у Србији*, стр.19).

преовлада ефекат супституције над ефектом дохотка. Незапослено лице ће се, у одлуци о избору између рада и доколице, радије одредити да остане у систему социјалне помоћи, него да "уђе у рад". Тај ефекат, у теорији познат под називом "замке незапослености" (енг. *unemployment trap*), представља дилему да ли уопште радити. Сиромашно запослено лице, обично се ради о нискоквалификованим радницима, може бити демотивисано за повећање радног напора. Ефекат, у теорији познат под називом "замке беде" или "замке сиромаштва" (енг. *poverty trap- low wage trap*), означава дилему да ли треба радити више.

Проблем "исплативости рада за ниске дохотке" односи се углавном на нискоквалификована лица. То су лица која се могу наћи на маргинама друштвене лествице, због развијеног стања беспомоћности, губитка радних навика и мотивација за рад. Утицај глобализације и научно технолошки развој не иде на руку овој категорији лица. Услед све веће примене савремених знања и вештина као и због велике глобализацијске покретљивости, постоји већа тражња за висококвалификованом радном снагом. Да би се помогло маргиналним групама све већи број земаља прибегава разним мерама да би повећале могућности за њихово запошљавање, а тиме и ублажавање сиромаштва. Међу тим мерама које имају за циљ повећање дохотка од рада, а тиме и мотивације за запошљавање, самим тим и већег радног ангажовања, налазе се и финансијски подстицаји.

Запошљавање је једна од главних тема у оквирима ЕУ, и поред раста продуктивности, један од важних циљева економске политике. Стопа незапослености се разликује по земљама (највиша је у Шпанији 14% и Италији 11%, а најнижа у Холандији 2,7%). У контексту Европске стратегије запошљавања, један од дефинисаних приоритета у области политике запошљавања јесте мотивација лица да се запосле или остану радно ангажовани. Велики проценат незапослености потиче од дугорочно незапослених лица, отприлике 1/2 укупног броја.²⁴⁰ Према извештају Европске комисије многе земље чланице ЕУ су посвећене побољшању утицаја пореза и доприноса на запосленост. Видљива је одлучност да се позабаве питањима рада сиромашних, на основу бенефиција која се стичу радом и повећањем минималне наднице.²⁴¹

²⁴⁰Cnossen, S., *Tax Policy in the European Union: A review of Issues and Options*, CESifo Working Paper No 758, 2002, 38.

²⁴¹ European Commission, *Draft Joint European Commission Report 2004/2005*, Brussels: Council of the European Union

Државама чланицама су дате препоруке за финансијске подстицаје за рад путем политике "укључивања у рад", тзв. *making work pay* политике. Она је актуелна и у земљама ван ЕУ, остварује се кроз различите облике, од увођења додатних социјалних давања за рад до увођења пореског кредита код опорезивања дохотка од рада, које код изузетно ниских примања прелази у неки облик негативног опорезивања, где уместо да плате порез ова лица остварују субвенцију од државе.

Неке земље су предузеле мере директног субвенционисања ниских плата. Вођење политике "укључења у рад" обезбеђивањем финансијског подстицаја за рад сматра се кључним за повећање радног ангажовања, уважавањем потребе да незапослени стекну радно искуство. Дobar пример директног финансијског подстицаја за рад представља стратегија "покретање олакшица" (енгл. *activation of benefits*) у Белгији. Највећи део овог програма се остварује преко локалних агенција за запошљавање, отварањем нових радних места која не постоје на редовном тржишту рада (нпр. помоћ у кући, нега болесника или чување деце). Незапослено лице прихватањем мало плаћеног хонорарног посла прима допуну за своју скромну плату у виду накнаде као субвенције за рад. Олакшица гарантована приходом (*guaranteed-income benefit*) је добар пример субвенционисања за запошљавање, јер релативно мало плаћен хонорарни посао чини финансијски атрактивнијим, а незапослено лице које прихвати такав посао остаје регистровано на тржишту радне снаге у потрази за послом са пуним радним временом.²⁴² Основна критика упућена овом програму се налази у проблему који постоји по престанку програма додатног финансирања, прелаз лица са субвенционисаних на несубвенционисане, слабо плаћене послове, по правилу, отежан је. Прави се селекција између лица која обављају слабо плаћене послове уз добијање субвенција (јер се налазе у овом програму) и осталих лица која обављају исте послове али без субвенционисане плате. За вођење оптималне политике запошљавања потребно је постављање ширег циља - учинити рад финансијски атрактивним за сва лица.²⁴³

У Словенији се примењују програми за запошљавање, посебно за маргиналне групе, попут старијих незапослених лица или млађих лица која су без радног искуства. У оквиру мера политике запошљавања нема директних финансијских подстицаја.

²⁴² L. De Lathouwer, *Making work pay, making transitions flexible. The case of Belgium in a comparative perspective*, Antwerpen: CSB, 13

²⁴³ *Ibid*, 15.

Увођење неке врсте система "уласка у рад" по узору на белгијско решење, сматра се добрим начином повећања нето дохотка, од слабије плаћених радника у Словенији.²⁴⁴

Интересовање за *making work pay* политику за ниска примања се шири међу земљама. САД су увеле *порески кредит на доходак од рада породицама са ниским примањима* (ЕИТС). Велика Британија је увела *Working Families Tax Credit* (WFTC), а Белгија је 2002. године увела порески кредит за ниске плате који може да се допуни пореским кредитом за децу.

Све већи број земаља политику "укључења у рад" повезује са пореском политиком. По узору на САД са ЕИТС-ом, један број земаља ОЕЦД је увео *in - work tax creditis* за нискоквалификоване раднике. У оквирима ОЕЦД ова *Making work pay* (MWP) политика је позитивно оцењена са аспекта решавања проблема незапослености. Повећање прихода лица која прихвате нископлаћени посао утиче на мотивацију за рад ове категорије лица. На тај начин, држава деловањем на страни понуде радне снаге утиче на повећање запослености. Такође, главни циљеви MWP политике се односе на повећање тражње за радном снагом, смањењем трошкова ангажовања нископродуктивних радника. За разлику од осталих политика повећавања запослености, нпр. смањење доприноса за социјално осигурање послодавца, ова политика успева да повеже два циља: повећање запошљавања и редистрибутивни циљ. Повезивање социјалних трансфера за лица са ниским примањима са њиховим радним статусом је политички прихватљивије од традиционалних социјалних трансфера.²⁴⁵

За вођење политике запошљавања потребна је шира активност, која подразумева стварање повољнијег амбијента за запошљавање. Фактори од којих зависи радно ангажовање ове категорије лица су бројни, па су према томе и потребне мере различите. Политика финансијске подршке раду (преко субвенционисања дохотка од рада и пореског кредита) даје најбоље резултате само ако је комбинована са мерама у осталим доменима (добро организоване институције за чување деце и сл.). Доказ за то су социјалне државе благостања, попут скандинавских и земаља Бенелукса. Предузимањем свих ових мера, у оквиру социјалне, пореске политике и политике запошљавања, настоји се да се што већи проценат радно способног становништва мотивише за рад, а не да се кроз разна социјална давања "награђује" за неактивност.

²⁴⁴ Dolenc, P., Vodopivec, M., *Isplati li se u Sloveniji raditi?*, *Financijska teorija i praksa* 29(4) (2005), 417

²⁴⁵ OECD, *Tax Reform Trends in OECD Countries*, OECD 50th anniversary, Challenges in designing competitive tax systems, 3-4.

У односу на свеобухватни концепт пореза на доходак, који подразумева опорезивање целокупног дохотка, алтернативни модели представљају својеврсну цедуларизацију. Одвојеним пореским режимима дуалног модела, приходи од рада се јаче опорезују, прогресивним стопама, у односу на приходе од капитала. *Flat* порез у свом изворном моделу не опорезује приходе од капитала (у пракси, међутим, није примењен у чистом облику, већ најчешће кроз ослобођење неких или већине прихода од капитала), него само приходе од рада и то пропорционалном стопом. Ове стопе, по правилу, немају дестимулативни ефекат (код прогресивних стопа се сматра израженијим) на радни напор. Међутим, укупно фискално оптерећење рада не зависи само од висине пореског оптерећења, одређеног врстом и висином пореске стопе, него и од доприноса за социјално осигурање. Према томе, тренд смањења пореског оптерећења рада, праћен заменом свеобухватног концепта опорезивања дохотка прогресивним стопама, неће имати одговарајуће ефекте уколико није праћен смањењем доприноса за социјално осигурање. Примена дуалног или *flat* модела, у крајњем, неће имати одлучујућег утицаја на тржиште радне снаге (понуду и тражњу за радном снагом). У том погледу, интересантна је улога негативног опорезивања. Неке варијанте негативног опорезивања, кроз пореске кредите за доходак од рада, налазе своје место у решавању актуелног проблема "исплативости рада за ниске дохотке". Њиховом применом се може позитивно утицати на понуду нискоквалификоване радне снаге и решавање проблема незапослености и сиромаштва.

3. ФИСКАЛНИ ЕФЕКТИ ПРИМЕНЕ АЛТЕРНАТИВНИХ МОДЕЛА ПОРЕЗА НА ДОХОДАК ФИЗИЧКИХ ЛИЦА

3.1. Фискални значај алтернативних модела пореза на доходак

Како издашност пореза зависи од врсте и висине пореске стопе, као и ширине пореске основице, теоријски посматрано, већи фискални значај имао би дуални модел у односу на *flat tax*, јер примењује прогресивну стопу за приходе од рада. Такође, за

разлику од синтетичког пореза ослобођен је бројних пореских олакшица, што доприноси ширењу пореске основице. Анализа спроведена са циљем утврђивања издашности модела пореза на доходак показала је да је издашност у уској корелацији са моделом опорезивања и са врстом прописаних пореских стопа. Највећи приходи, сагледани кроз учешће пореза на доходак у БДП, остварени су у земљама које примењују дуални и синтетички порез.²⁴⁶

У погледу *flat tax* не постоји јединствени став о његовом фискалном значају. Поједини аутори указују на то да је са његовим увођењем дошло до смањења пореских прихода у већини земаља, те се то оцењује његовим недостатком јер се одражава на државну касу.²⁴⁷ Са друге стране, чињеница је да је дошло до значајног повећања пореских прихода након његовог увођења у неколико земаља, због чега је овај модел привукао велику пажњу и утицао да се о њему разматра и у другим земљама. На пример, у Русији је дошло до значајног повећања прихода (за око 26%) након увођења пропорционалне пореске стопе од 13% у току 2001. године, као и учешће пореза на доходак у БДП (са 2,4% на 2,9%).²⁴⁸ У настојању да одговори на питање да ли су фискални ефекти резултат примене пропорционалног пореза, студија урађена у Русији није дала позитиван одговор. Према спроведеној анализи нема јаких доказа на основу којих би се овакав раст прихода могао нужно приписати реформи пореза на доходак.²⁴⁹

Подаци спроведене економетријске анализе о приходима од пореза на доходак у земљама ЕУ, приказани процентуалним учешћем у БДП, показују мали фискални значај *flat tax*.²⁵⁰ То се поклапа са споменутиим ставовима да овај алтернативни модел је мање издашан у односу на друге моделе опорезивања дохотка (у конкретној анализи упоређују се фискални ефекти синтетичког, дуалног односно, полусинтетичког и *flat tax*). Међутим, према нето билансној ефикасности резултати су знатно другачији. Према коефицијенту билансне продуктивности, који показује колико пореских прихода генерише сваки додатни процентни поен стопе пореза, овај модел је релативно ефикаснији у односу на друге. То значи да се релативно највећи износ додатних

²⁴⁶ Вид. о томе детаљ.: Ђуровић-Годоровић, Ј., Ђорђевић, М., *Повезаност прогресивности и издашности код опорезивања дохотка физичких лица*, 44-45.

²⁴⁷ Ђуровић-Годоровић, Ј., Ђорђевић, М., *Алтернативни начини опорезивања дохотка физичких лица*, Економске теме бр.3/2009, 38.

²⁴⁸ Поред Русије, до повећања учешћа пореза на доходак у БДП дошло је у Летонији и Литванији, а до смањења у Естонији, Грузији, Румунији, Словачкој и Украјини (нав. према табели у: Keen, M., et al., *The "Flat Tax(es)": Principles and Evidence*, 46).

²⁴⁹ Ivanova, A., et al., *The Russian Flat Tax Reform*, IMF Working Paper 05/16, 2005, 40-41.

²⁵⁰ Наведено према табели и закључцима које је аутор Ранђеловић изнео у: Ранђеловић, С., *Анализа алтернативних модела пореза на доходак физичких лица - ефекти примене у Србији*, 204-206.

пореских прихода по основу повећања стопе за један процентни поен може остварити његовом применом. Као објашњење тога се наводи да је код *flat tax* елиминисан велики број нестандартних олакшица, а такође, да због смањене прогресивности и највиших граничних пореских стопа, мање су склоности ка пореској евазији.²⁵¹

Мада велики значај имају нормирани елементи (прописане пореске стопе и пореске основице), на висину прикупљених прихода од пореза на доходак утичу и фактори који се налазе ван система опорезивања дохотка. Земље у транзицији су, паралелно са пореским реформама, предузеле промене и у другим областима које су имале за циљ обезбеђивање покретања привредног развоја. Тако се и значајно повећање пореских прихода настало у Русији након увођења *flat tax* сматра одразом ширег макроекономског опоравка.²⁵²

Издашност појединачног пореског облика јесте битна, али се фискални ефекат посматра са аспекта пореског система као целине. У том смислу, благо повећање или смањење пореских прихода не може бити пресудна чињеница приликом опредељења за увођење модела опорезивања дохотка. Креаторима пореске политике остају на располагању друге могућности за постизање жељеног износа пореских прихода, а да се приликом обликовања пореза на доходак могу руководити и нефискалним циљевима опорезивања. Мере којима се обезбеђује повећање прихода могу се предузети у оквиру пореског система. На пример, у документу о правцима развоја пореске политике у Русији за период од 2013. до 2015. године предвиђа се унапређење у домену неких пореских облика (акциза, опорезивања природних ресурса и путем опорезивања луксуза у оквиру планираног увођења пореза на непокретности).²⁵³

3.2. Алтернативни модели и евазија пореза на доходак физичких лица

Опорезивањем долази до смањења економске снаге пореских обвезника. То изазива негативне реакције јер се они тешко мире са чињеницом одрицања од дела

²⁵¹ *Ibid.*

²⁵² Keen, M., et al., *The "Flat Tax(es)": Principles and Evidence*, 36.

²⁵³ *Основные направления налоговой политики Российской Федерации на 2013 год и на плановый период 2014 и 2015 годов*, 36-39.

оствареног дохотка.²⁵⁴ Разни модалитети отпора пореских обвезника прате процес опорезивања. Ни чињеница да они имају посредну корист од плаћања пореза, јер се њиме финансирају активности државе, не искључује присилни карактер и негативне психолошке реакције на пореску обавезу.²⁵⁵ Без обзира на оправданост, јер се не може замислити функционисање државе, без пореских прихода, одувек постоји раскорак између обавезе плаћања пореза и понашања пореских обвезника. У основи опорезивања лежи конфликт два сукобљена интереса - на једној страни се налази фискални интерес државе, а на другој интерес пореских обвезника.²⁵⁶

Савремена теорија обилује бројним објашњењима понашања пореских обвезника и тражењем узрока отпора пореској обавези. Идентификовање фактора који утичу на избор пореског обвезника да ли ће платити порез или не, важно је због проналажења начина за смањење избегавања плаћања пореза. Као приоритетан задатак поставља се вођење одговарајуће политике смањења пореског јаза (енгл. *tax gap*), који представља разлику између прихода који би се прикупили да су порезе сви платили у складу са пореским законом и стварно плаћених пореза. Управо се финансијски ефекат евазије састоји у томе да је државна благајна остала ускраћена за онај износ прихода који би се наплатио да су се сви повиновали пореској обавези.

Предност пропорционалних стопа заговорници *flat* пореза истичу и у погледу смањења пореске евазије. Увођењем овог пореза смањује се опортунитетни трошак избегавања плаћања пореза (бенефит поштовања прописа), јер су појединци више вољни да плате порески износ када је порез снижен.²⁵⁷ Традиционално, економска наука при анализи евазије пореза на доходак, полазећи од теоријског оквира дефинисаног Алингем - Сендмовим (Allingham, Sandmo, 1972) и каснијим моделима, узима поред остала три фактора (висине укупног дохотка, висине казне и вероватноће откривања) и врсту и висину граничне пореске стопе. У једној анализи утицаја модела опорезивања дохотка на ниво пореске евазије дошло се до одређених закључака. Полазећи од чињенице да се алтернативни модели пореза на доходак разликују управо према висини и интензитету прогресивности пореских стопа, на основу резултата емпиријских истраживања закључује се да су параметарске претпоставке евазије веће у

²⁵⁴ Анђелковић, М, *Модификације пореске процедуре*, Приступ правосуђу - инструмент за имплементацију европских стандарда у правни систем Републике Србије, Тематски зборник радова, IV књига, Правни факултет у Косовској Митровици, 2009, 288-301.

²⁵⁵ Jelčić, B, i dr., *Financijsko pravo i finansijska znanost*, 190.

²⁵⁶ Анђелковић, М, *Моделирање понашања пореских обвезника у савременој теорији*, Међународна научна конференција "Правни систем и друштвена криза", Правни факултет Универзитета у Приштини са привременим седиштем у Косовској Митровици, 2011, 475.

²⁵⁷ *Proporcionalni porez-akcelerator ekonomskog razvoja Crne Gore*, 10.

земљама са дуалним или синтетичким моделом него у земљама *flat* модела. Међутим, ефекти пореске реформе на евазију пореза зависили су од институционалних фактора и специфичности друштвених преференција у тим земљама. Емпиријски подаци су показали да је ниво пореске евазије у развијеним земљама које примењују дуални или синтетички модел нижи него у земљама са *flat* моделом, јер између њих постоји разлика у погледу бројних других карактеристика које утичу на ниво пореске евазије.²⁵⁸

Један од фактора који утичу на избегавање плаћања пореза је, свакако, висина пореског оптерећења. Порески обвезници осећају пореску обавезу као одређено задирање државе у њихову приватност, захватање у њихов доходак и (или) имовину, тако да са повећањем пореског терета расте и порески отпор.²⁵⁹ Такође, могућности за избегавање плаћања пореза се повећавају са сложенешћу пореског система. Кроз смањење сложености пореског система, ширењем пореске основице, смањењем пореских олакшица, власти могу смањити могућности за евазију.²⁶⁰ Пореска реформа из 80-тих година 20. века имала је за циљ поједностављење пореског система, смањењем стопе пореза на доходак и пореза на добит, проширењем пореске основице укидањем великог броја пореских олакшица. Касних седамдесетих и раних осамдесетих година, велико незадовољство пореским системом, због високог пореског терета, довело је до растућег избегавања плаћања пореза у појединим државама (нпр. у САД и Аустралији, док су у Ирској 1980. године радници протестовали кроз Даблин и друге градове због неправедног терета опорезивања који је пао на њих). Повећање пореског терета, мада делом настало увећањем јавних расхода, било је последица дизајна тадашњих пореских система. Очекивани социјални и економски задаци, формулисањем високих пореских стопа и широког спектра пореских олакшица, међутим, нису остварени због растуће евазије.²⁶¹

На понашање обвезника пореза на доходак, поред дизајна овог пореског облика, утиче и техника опорезивања. Код пореза који се плаћају на извору, техником по одбитку, могућности за евазију су мање у односу на плаћање пореза по решењу

²⁵⁸ Детаљ. о томе: Ранђеловић, С, *Анализа алтернативних модела пореза на доходак физичких лица - ефекти примене у Србији*, 226-230.

²⁵⁹ Jelčić, B. i dr., *Financijsko pravo i financijska znanost*, 190.

²⁶⁰ OECD Tax Policy Studies No 13, *Fundamental Reform of Personal Income Tax*, 44.

²⁶¹ Sandford, C., *Why tax systems differ, A Comparative Study of the Political Economy of Taxation*, Fiscal publications, 2000, 160.

пореског органа. Отуда се, у циљу смањења могућности за избегавање плаћања пореза, препоручује да се што више прихода опорезује на извору.²⁶²

Пошто висину стопа пореза на доходак у неким земљама одређују и нижи нивои власти (региони и локалне самоуправе) у виду приреза, интересантно питање је да ли су могућности за евазију веће код локалних или централних пореза. Показало се да је отпор плаћању локалних пореза мањи. То се објашњава чињеницом да је однос пореских обвезника према смањењу његове економске снаге опорезивањем одређен сврхом опорезивања. Локалне јединице су најближе пореским обвезницима, па је интерес задовољавања јавних потреба у њима непосреднији, видљивији, а порески отпор мањи.²⁶³

На избегавање плаћања пореза утичу и бројни други фактори који нису детерминисани конкретним пореским обликом, као ни његовим моделом. Од објективних фактора могу се се навести економска снага пореског обвезника, јер се опорезивањем захвата део оствареног дохотка, као и општа економска кретања у држави. Висина пореских казни и њихова доследна примена, такође, утичу на повиновање пореској обавези. Битна претпоставка пореске дисциплине су јасни, прецизни и стабилни порески прописи. Досадашња искуства су показала да неизвесност и недоследност у примени, сталне и брзе промене пореских прописа, као и њихова сложеност условљавају тешкоће у израчунавању пореске обавезе, конфузије и арбитрарност, што лоше утиче на ниво испуњавања пореских обавеза.²⁶⁴ На понашање пореских обвезника може да утиче и однос пореских органа у поступку утврђивања, наплате и контроле пореза. Концепт застрашивања пореских обвезника је био доминантан у традиционалном схватању правног положаја обвезника као пасивног субјекта порескоправног односа. У савременим пореским системима промењен је однос пореских органа према пореским обвезницима. Уместо повиновања пореској обавези због страха, преовладава схватање да би требало подстицати позитивни став обвезника. Предузимањем низа активности, савремена пореска администрација настоји да популаризује порезе, да изгради поверење у порески систем и пореску процедуру. Сматра се да опорезивање може добро да функционише само уколико су обвезници спремни на кооперативно понашање (сарадњу).²⁶⁵

²⁶² OECD Tax Policy Studies No 13, *Fundamental Reform of Personal Income Tax*, 44.

²⁶³ Jelčić, B. i dr., *Financijsko pravo i financijska znanost*, 193.

²⁶⁴ Хрустић, Х., *Елементи пореске културе*, Правни живот бр. 10/2003, 402.

²⁶⁵ Димитријевић, М., *Иновирање процеса управљања пореском сагласношћу*, Зборник радова правног факултета у Нишу бр. 6-7/2014, 189.

У субјективне узроке избегавања плаћања пореза, везане за саму личност пореског обвезника, убрајају се пореска свест, порески менталитет, осећање припадности одређеној друштвеној заједници, ниво образовања, схватање о правичности пореског система.²⁶⁶ На пореску лојалност може да утиче порески менталитет народа. До стварања отпора обвезника према пореској обавези може доћи због негативног схватања јавности израженог кроз одређене друштвене норме (на пример, у неким срединама се порески утајивачи сматрају јунацима).²⁶⁷

Променом концепта односа између пореске администрације и пореског обвезника у савременим пореским системима, велику важност има став пореских обвезника према извршавању пореских обавеза. Као круцијална одредница у прихватању пореза јавља се правичност, јер перцепција правичности директно утиче на пореско понашање обвезника.²⁶⁸ Према томе, поред адекватног поступања пореске власти, добровољно повиновање опорезивању зависи и од пореских решења садржаних у пореским законима. У новије време долази до померања фокуса са правичности, као традиционалног захтева за обликовање оптималног пореског система. У домену опорезивања дохотка физичких лица постепено се напушта синтетички порез који је, по својим карактеристикама, био у могућности да обезбеди остваривање правичности опорезивања. Појава *flat* и дуалног модела отвара питање добровољне пореске сагласности. Помак од опорезивања дохотка ка опорезивању потрошње, који означава већу регресивност и неправичност пореског система, у одређеној мери ће имати одраза на спремност пореских обвезника да се повинују пореским обавезама.²⁶⁹ Дуални модел, својеврстан компромис потрошног и доходовног концепта, све је актуелнији, не само у пореским законодавствима држава, него и као могући модел "европског" пореза на доходак. Различити порески третман прихода од рада и прихода од капитала, увођењем и применом овог модела, створиће одређени утицај на пореске обвезнике. Пребацавањем знатног дела терета финансирања јавних потреба на радну снагу, која чини већину становништва, а потом на власнике капитала, утицаће на сагласност пореских обвезника да се повинују порезима.²⁷⁰

У погледу пореза на доходак од рада пажњу привлачи посебан вид евазије - сива економија. Обављањем привредних активности ван легалних токова настају проблеми у

²⁶⁶ Анђелковић, М., *Деформације пореског односа*, Правни живот бр. 10/1997, 230.

²⁶⁷ Анђелковић, М., *Моделирање понашања пореских обвезника у савременој теорији*, 483.

²⁶⁸ Димитријевић, М., *Одреднице лојалности пореских обвезника*, Правни живот бр.11/2014, 98.

²⁶⁹ Димитријевић, М., *Правни положај пореских обвезника*, Ниш, 2012, 150.

²⁷⁰ *Ibid.*

области запошљавања и плаћања пореза и доприноса. На пример, процењени обим сиве економије у Србији износи око 35% БДП, а највећи проблем представља велики број незапослених који раде непријављено, као и запослени који примају легално само део плате (док остали део примају на руке).²⁷¹ Резултати емпиријске анализе, спроведене на основу Анкете о животном стандарду из 2007. године, показују да су губици државе због неплаћања пореза и доприноса знатни, јер је стопа евазије пореза на доходак у Србији релативно висока (износи око 21,2%). Посматрано по структури, евазија је израженија код дохотка од самосталне делатности, јер се плаћа по решењу пореског органа у односу на доходак од запослења који се плаћа на извору (по одбитку). Осим тога, готово половина укупне масе исплаћених зарада остварено је по основу запослења у јавном сектору, где се овај вид пореске евазије од стране послодавца и запосленог веома ретко практикује. Такође је утврђено да гранична склоност ка пореској евазији у Србији опада са растом зарада, а расте са растом дохотка од самосталне делатности. То се објашњава чињеницом да је "рад на црно" за плату највише заступљен код ниско плаћених занимања, где о томе да ли ће запослење бити у формалном или неформалном сектору одлучује најчешће послодавац. Евазија пореза за доходак од самосталне делатности је најизраженија код предузетника који остварују високе приходе (нпр. лекари, адвокати).²⁷²

Увођење и примена неког од алтернативних модела пореза на доходак у Србији, може се закључити, не би имала утицаја у некој знатној мери на смањење пореске евазије. Велике размере сиве економије у домену запошљавања захтевају одговарајуће мере и у другим доменима, на пример, у области радног законодавства. На одлуку да ли ће запослени радити у формалном или неформалном сектору утичу бројни други фактори, а не само дизајнирање опорезивања прихода од рада. За успешно сузбијање ове (вишеструко) штетне појаве неће бити довољна квалитетна законска решења у области опорезивања, радних односа и социјалног осигурања, већ је потребна њихова доследна примена од стране одговарајућих државних органа и служби, а то је, чини се, још увек нарешив проблем у Србији.

²⁷¹ Јовић, Љ., Раичевић, Р., *Национална држава и сива економија*, Међународни научни скуп "Национална држава и сива економија", Слободомир, Бијељина, 2011, 173-174.

²⁷² Ранђеловић, С., *Смањење евазије пореза на рад као инструмент фискалне консолидације?*, Квартални монитор бр. 25-26 "Под лупом 2", Фонд за развој економске науке, Београд, 2011, стр. 82, 89.

Док перспектива опорезивања дохотка иде у правцу алтернативних модела, и то првствено из разлога економске ефикасности, то код фискалних ефеката није случај. У односу на синтетички порез, они су мање издашни. Такође, размере пореске евазије, које утичу на фискални значај пореза на доходак, не зависе у некој значајнијој мери од увођења алтернативних модела. Према томе, у одабиру алтернативног приступа као оптималног опорезивања дохотка неће бити одлучујући фискални ефекти.

4. РЕДИСТРИБУТИВНИ ЦИЉЕВИ ОПОРЕЗИВАЊА КОД АЛТЕРНАТИВНИХ МОДЕЛА ПОРЕЗА НА ДОХОДАК ФИЗИЧКИХ ЛИЦА

4.1 Остваривање хоризонталне и вертикалне правичности употребом flat tax и дуалног пореза

Заговорници *flat tax* на примедбу да се ради о неправичном порезу истичу као аргумент индиректну прогресију. Увођењем одбитка за егзистенцијални минимум постиже се одређена мера прогресивности. Висина личног одбитка одређује ниво прогресивности, ако је већи одбитак већи број пореских обвезника са нижим дохотком не плаћа порез или плаћа мањи порез. Ако се пропише већи износ одбитка, да би се убрао жељени износ пореских прихода гранична пореска стопа мора бити већа чиме ће они порески обвезници са вишим дохотком плаћати веће износе пореза.²⁷³

Управо у том односу висине одбитка и граничне пореске стопе долази до једног од најважнијих *trade-off* у оквиру пропорционалног пореза. Веће изузеће је пожељно ради обезбеђења олакшица онима на дну доходне лествице и повећања прогресивности, али истовремено значи, због очувања нивоа пореских прихода, примену више граничне пореске стопе.²⁷⁴

Прописивањем одбитка обезбеђује се отклањање недостатка *flat tax* који се огледа у занемаривању вертикалне праведности. Међутим, истраживања показују да

²⁷³ Kesner-Škreb, M., *Proporcionalni porez*, 250.

²⁷⁴ Rosen, S.H., Gayer, T., *Javne finansije*, 436.

највећу корист имају највиши доходовни слојеви. Увођењем одбитка добија се ефекат да стварна просечна пореска стопа расте како расте доходак, али тај пораст је све мањи. У једном тренутку та прогресија за високе дохотке прелази у пропорцију.²⁷⁵ Сами творци најпознатијег *flat tax*, Хал и Рабушка сумирали су закључке у погледу правичности. Оштрије опорезивање плата по важећем систему у САД у односу на добит предузећа пада на терет највећег дела становништва, јер већина пореских обвезника остварује приходе у виду плата. Увођењем *flat tax* би се смањио порески терет за пореске обвезнике са најнижим и највишим примањима. На крају, закључују аутори, не може се рећи да нека група пореских обвезника неће платити већи порез, али у сваком случају то неће бити сиромашни слојеви.²⁷⁶

Један од највећих недостатака *дуалног модела* је непостојање хоризонталне правичности, јер порески обвезници исте економске снаге нису подвргнути једнаком пореском терету. У зависности од тога да ли остварују приходе од рада или приходе од капитала, порески обвезници плаћају различите износе пореза. Како се приликом дизајнирања пореза мора водити рачуна о хоризонталној правичности, то би њено непостојање представљало добар аргумент против примене дуалног модела. Међутим, овај противаргумент је ослабљен све чешћим фокусирањем пажње у литератури на животни циклус, уместо традиционалног посматрања опорезивања у одређеном временском периоду.²⁷⁷ Различито опорезивање прихода у зависности да ли се ради о приходима од капитала или рада може нарушити и вертикалну правичност. Увођење ниже стопе за приходе од капитала може довести у питање вертикалну правичност, нарочито зато што приходи од капитала имају тенденцију да се концентришу на горњим приходним нивоима.²⁷⁸ Тиме би имућнији слојеви, који остварују приходе од капитала, били опорезовани по нижим стопама²⁷⁹ Као последица чињенице да су дохоци од капитала у великој мери изузети од прогресивног опорезивања настаје регресивност на врху доходовне лествице. То је потенцијално веома штетно за пореску сагласност, тврди Пикети. Релативни консензус који је постигнут око пореске и социјалне државе, ионако крхак у периоду ниског привредног раста, смањиваће се,

²⁷⁵ Blažić, H., *Uporedni porezni sustavi-oporezivanje dohotka i dobiti*, 48.

²⁷⁶ Hall, R.E, Rabushka, A., *The Flat tax*, 141.

²⁷⁷ Bo.E.E. et al, *Horizontal inequity under a dual income tax system: principles and measurement*, International Tax and Public Finance, Vol.19, 2012, 631.

²⁷⁸ OECD Tax Policy Studies No 13, *Fundamental Reform of Personal Income Tax*, 136.

²⁷⁹ Цвјетковић, Ц., *Специфичности опорезивања дохотка физичких лица у европском и домаћем праву*, Зборник радова Правног факултета у Новом Саду 1(2010), 195.

посебно унутар средње класе која плаћа веће порезе од више класе. Зато порески систем треба да задржи минимум прогресивности или бар да не постане претерано регресиван на врху.²⁸⁰

У примени овог модела у пракси присутна су настојања да се овај недостатак ублажи смањивањем разлика у пореском оптерећењу прихода од рада и прихода од капитала. Прави пример за то су законска решења из 2006. године, у Норвешкој, којима је коригован дуални модел уведен 1992. године. Истовремено, њима је решен и проблем правилног разграничења прихода од рада и прихода од капитала код појединих категорија пореских обвезника код којих је постојао проблем у периоду примене "чистог" дуалног модела, према коме су приходи од капитала у потпуности неопорезовани. Код појединих категорија пореских обвезника, као што су самосталне делатности и тзв. активни акционари, односно лица која су запослена у предузећима у којима имају већински пакет акција, могућности за раздвајање прихода од рада и прихода од капитала су отежане. У Норвешкој је до реформе из 2006. године примењиван метод поделе прихода, метод уобичајен у примени земаља дуалног модела. Након тога се уводи посебан порез на дивиденде за све акционаре, који се плаћа само на приходе преко "нормалне" стопе приноса (енгл. *natural rate of return*) при чему су стопе пореза на зараде и стопе пореза на дивиденде исте. Резултати емпиријског истраживања спроведеног са циљем мерења хоризонталне неправичности (енгл. *horizontal inequity*) у Норвешкој у периоду од 2000. до 2008. године, показали су да је дуални порез постао хоризонтално праведнији након реформе из 2006. године. Увођењем пореза на дивиденде изнад нормалног приноса дошло је до смањења хоризонталне неједнакости, јер је смањен јаз између опорезивања зарада и дивиденди.²⁸¹

²⁸⁰ Иначе, Пикети је познат по предлогу за увођење глобалног прогресивног пореза на капитал. Сматра га утопијом у данашњим условима али реално остварљивим у будућности, под условом постојања политичке воље. Аутоматском разменом банкарских података на међународном нивоу омогућила би се транспарентност увида у богатство. Стављањем општег интереса испред личног, увођењем овог пореза, омогућило би да се избегне бескрајна спирала неједнакости (Пикети, Т., *Капитал у XXI веку*, 505).

²⁸¹ Во.Е.Е. et al, *Horizontal inequity under a dual income tax system: principles and measurement, op.cit.*, 642.

4.2. Перспектива пореза на доходак физичких лица - кретање у правцу неких облика интеграције пореза на доходак и социјалних трансфера у облику негативног опорезивања

О негативном порезу на доходак, као потпуној интеграцији пореза на доходак и система социјалних трансфера не може се говорити, бар не на овој степености развоја пореских система. Бројни аутори указују не само на могућности него и предности интеграције ова два фискална инструмента. Шире посматрано, елементи негативног опорезивања присутни су у савременим државама путем различитих облика социјалне помоћи. Пружање социјалне помоћи угроженим појединцима и породицама су тековина савремене државе и представљају незаобилазну ставку у буџету сваке државе. Идеја о негативном опорезивању представља покушај повезивања ова два фискална инструмента, на једној страни социјалних трансфера, као билансно значајних јавних расхода, а на другој страни пореза на доходак као једног од најпогоднијих пореских облика за остваривање социјалних циљева.

Једна од важних тековина у развоју државе и права је улога државе у остваривању социјалне правде и социјалне сигурности. Да би држава, а савремена држава се дефинише као социјална држава, обезбедила задовољавајући ниво егзистенције и достојанства становништва, троше се средства из буџета. Постоје значајне разлике између земаља. Тако, на пример нордијске земље имају велико пореско оптерећење, мерено учешћем пореских прихода у БДП, управо из разлога издвајања већих средстава за систем социјалне сигурности. За разлику од њиховог, англосаксонски систем почива на економској оријентацији и великом степену приватизованости социјалног осигурања.

Поред постојећих социјалних проблема у свету, попут сиромаштва, незапослености и сл., социјална политика је суочена са новим изазовима на почетку 21. века. Савремена кретања, као што су глобализација и регионализација, постављају нове задатке. Долази до промене у области рада, смањењем потребе за нискоквалификованим радницима, промене у структури породице и структури становништва (проблем старења становништва). Социјална улога државе, са друге стране, нашла се пред изазовима савременог амбијента. Глобализација може бити проклетство, као и благослов, примећује Мазгрејв, у зависности према коме. Пореска

конкуренција утиче на способност појединих земаља у пружању социјалне сигурности становништва.²⁸²

Неки облици интеграције ова два инструмента могу се наћи у пракси појединих земаља. Интересантан податак, са тог аспекта посматрано, је да се највећи програми социјалних трансфера у САД не остварују преко социјалних институција, него у оквиру пореског система. Најпознатији модел такве интеграције је тзв. *порески кредит на доходак од рада породицама са ниским примањима* (ЕИТС). Представља наставак Програма привремене помоћи угроженим породицама (TANF), уведеног 1996. године. Сва лица чији је доходак испод одређеног нивоа имају право на коришћење овог програма. Помоћ угроженим појединцима и породицама је привремена и условљена радом, јер се за кориснике социјалне помоћи предвиђа обавеза да раде. У односу на TANF, ЕИТС иде корак даље у повезивању социјалне помоћи и рада, јер представља саставни део пореског система, док TANF то чини у оквирима система социјалне заштите. Као субвенција на зараду сиромашних лица, порески кредит на доходак од рада се манифестује у два облика: као смањење пореске обавезе и као рефундација разлике (порески кредит). Величина субвенције се одређује сваке године у односу на укупан доходак од рада, узимајући у обзир број деце у породици. Лицу, коме је одобрен порески кредит, ће се смањити пореска обавеза. Уместо да плати цео износ пореза на доходак, платиће само разлику између висине субвенције и износа пореске обавезе. Уколико је порески кредит на доходак од рада већи од пореске обавезе, долази до рефундације разлике, уместо да плати порез, то лице ће од државе добити чек.²⁸³

Мада је путем ЕИТС учињен велики корак, предлози у стручним круговима иду даље у процесу интеграције система социјалне помоћи и пореског система. Последњих година су присутне снажне иницијативе за реформу постојећег система социјалне помоћи у САД. Показало се да мноштво постојећих програма социјалне помоћи, поред тога што ствара велике трошкове, није ефикасно за ублажавање сиромаштва. Предлози за интеграцију свих социјалних програма, на основу којих би давања била у готовом новцу, своде се на проширење постојећег ЕИТС и увођење негативног пореза на приход. У таквом систему сва лица била би дужна да подносе пореске пријаве, а порез би

²⁸² Buchanan, M.J., Musgrave, A.R., *Public Finance and Public Choice: Two Contrasting Visions of the State*, The MIT Press Cambridge, London, 1999, 242.

²⁸³ Rosen, H. S., Gayer, T., *Javne finansije*, 312.

плаћала у зависности од висине прихода. Лица чији приход не прелази одређени износ не би плаћала порез, већ би добила чек од државе.²⁸⁴

Мада од раније позната, Аткинсонова (Atkinson, A.B.) идеја о негативном порезу заснованом на основном дохотку (*basic income*), поново је у жижи интересовања. У оквиру Агенде 2020 постављен је циљ у борби против сиромаштва и дугорочне незапослености у оквирима ЕУ. Планирано је осигурање 20 милиона људи од ризика сиромаштва и социјалне искључености. Остваривање циљева социјалне политике, по Аткинсону, не мора бити у контрадикторности са постизањем економских циљева, напротив могу бити комплементарни. У редизајнирању државе благостања (*welfare state*) социјална заштита може бити "продуктивни" фактор економских промена, промовисањем социјалне укључености (*social inclusion*).²⁸⁵ Да би се то постигло предлаже примену основног дохотка који би се дефинисао на нивоу ЕУ. Сама висина основног дохотка би се разликовала међу земљама чланицама и била би утврђена у зависности од просечних примања у свакој од њих. Пошто би се висина основног дохотка разликовала од земље до земље, основ за његову примену би било резидентство, а не држављанство. На пример, бугарски радник у Француској би примао француски основни доходак, а не бугарски.²⁸⁶

За разлику од придавања важности редистрибутивној улози, са новим тенденцијама у опорезивању дохотка правичност има секундарни значај. Постоје могућности да се унутар дуалног или пропорционалног модела, увођењем личних одбитака, обезбеди одређени ниво прегресивности. Генерално посматрајући, у односу на синтетички порез на доходак, са широко постављеном пореском основицом (јер обухвата приходе од рада и приходе од капитала), прогресивном стопом, као и кругом пореских подстицаја (економски, социјалних и др.), ова два модела су неправична. У таквом теоријско-практичном амбијенту када се предност даје економским ефектима, можда би нека варијанта негативног опорезивања представљала неку врсту компромиса између два контрадикторна циља. Њиме би се постигли редистрибутивни, али и ефекти на тржиште радне снаге.

²⁸⁴ Stiglitz, J. E., *Ekonomija javnog sektora*, 413-414.

²⁸⁵ Atkinson, A.B., *Ensuring social inclusion in changing labour and capital markets*, 4-5.

²⁸⁶ *Ibid*, 34.

5. НЕКИ АСПЕКТИ АДМИНИСТРИРАЊА ПОРЕЗОМ НА ДОХОДАК ФИЗИЧКИХ ЛИЦА

5.1. Трошкови администрирања порезом на доходак

Као и код осталих врста пореза, администрирање порезом на доходак производи две врсте трошкова: трошкове на страни пореског обвезника и трошкове пореског органа. У литератури се прави разлика између директних и индиректних трошкова пореског обвезника. Директни трошкови непосредно умањују приход пореског обвезника, док индиректни трошкови погађају пореског обвезника тако што умањују могућност остварења прихода.²⁸⁷

Када порески обвезници подносе пореску пријаву могу имати неке од следећих трошкова: утрошак сопственог времена, различите новчане трошкове (као што су трошкови за формуларе, фотокопирање, поштански, путни и сл. трошкови); плаћање одговарајуће новчане накнаде (ако им пореску пријаву испуњава порески саветник) или временски трошак даватеља помоћи (ако неко друго лице пружа помоћ у попуњавању пореске пријаве без икакве накнаде).²⁸⁸ У трошкове које порески органи имају (тзв. трошкови наплате пореза или административни трошкови) убрајају се трошкови за запослене (односно, за њихове плате), материјални трошкови (нпр. канцеларијски материјал), трошкови опреме и сл.

У укупне (агрегатне) трошкове пореског обвезника (тзв. "брutto" трошкове) урачунавају се и *користи и трошкови новчаног тока* (енгл. *cash flow benefits and costs*), тзв. нето трошкови. Настају у ситуацији када порески обвезник у току године плати мањи или већи износ пореза него што би требало, па доплаћује разлику према пореској пријави. Користи готовинског тока за пореског обвезника су истовремено одговарајући готовински трошкови, односно, губици пореских прихода за државу. И обрнуто, ако се ради о трошковима новчаног тока пореског обвезника, јер је платио већи порез него што је потребно, корист ће бити на страни државе. Та "корист" зависи од износа пореза, временског периода и каматне стопе. Ради се о својеврсној бескаматној позајмици.²⁸⁹

²⁸⁷ Раичевић, Б., *Јавне финансије*, 123.

²⁸⁸ Blažić, Н., *Troškovi oporezivanja u hrvatskoj: troškovi poreznih obveznika i troškovi poreznih vlasti*, *Financijska teorija i praksa* 28(3)(2004), 274.

²⁸⁹ *Ibid*, 276.

Приликом обликовања пореског система, као и појединачног пореског облика води се рачуна да укупни трошкови (и на страни пореског обвезника и на страни пореског органа), тзв. трошкови администрирања порезом, буду што мањи. То је значајно, пре свега, са аспекта економичности, јер се поставља питање задржавања оних пореских облика у пореском систему код којих је удео трошкова убирања у укупним прикупљеним приходима од тог пореза велики. Такође, у теорији позната тзв. *регресивност трошкова* на страни пореског обвезника, потврђује се и у емпиријским истраживањима. У једном истраживању трошкова подношења пореске пријаве пореза на доходак спроведеном у Хрватској доказана је регресивност у односу на доходак. Раст трошкова плаћања пореза на доходак не прати раст дохотка, па су већи у нижим нивоима дохотка, то значи да више оптерећују сиромашне пореске обвезнике.²⁹⁰

Пореске олакшице усложњавају поступак администрирања и повећавају трошкове и на страни пореског обвезника и на страни пореске администрације. Порески обвезници су присиљени да утроше додатно време за тумачење прописа којима су прописане пореске олакшице или имају трошкове новчане накнаде ако се обрате пореским саветницима. Пореска управа има додатне послове да би утврдила да ли порески обвезници испуњавају услове да би могли да користе неку пореску олакшицу.²⁹¹ Отуда, постоји *trade-off* између смањења трошкова убирања пореза и остваривања економских, социјалних и других циљева путем пореских олакшица.

Поред фактора на страни пореске администрације (попут стручности и опремљености), висина трошкова администрирања у великој мери зависи од конкретног пореског облика. Утврђивање и плаћање пореске обавезе на доходак остварује се по решењу пореског органа или по одбитку. За порез на доходак је карактеристична примена директне методе утврђивања пореске основице, која производи одређене трошкове плаћања пореза, јер подразумева подношење пореске пријаве од стране самог пореског обвезника. Такође, настају и одговарајући административни трошкови, порески орган врши обраду и контролу података из пореске пријаве и доноси решење. У новије време поједине земље су увеле унапред попуњене пореске пријаве. Прва их је увела Данска 90-тих година 20. века, а потом и остале скандинавске земље, али и друге земље (нпр. Француска, Шпанија). У Словенији је од 2007. године у примени делимично унапред попуњена пријава пореза на доходак,

²⁹⁰ Blažič, H., *Troškovi podnošenja prijave poreza na dohodak građana*, Financijska teorija i praksa 28(3)(2004), 304.

²⁹¹ Jelčić, B. i dr., *Financijsko pravo i financijska znanost*, 184.

а од 2008. године потпуно попуњена пријава. Ова пријава садржи и привремени обрачун пореске обавезе, тако да је пореским обвезницима остављена могућност да поднесу жалбу у року од 15 дана, а уколико они то не учине, постаће коначна обавеза пореза на доходак. То значи да они порески обвезници који се слажу са подацима пореске управе нису дужни да подносе пореске пријаве. Резултати истраживања су показали да су трошкови испуњавања пореске обавезе поједностављењем административних процедура, увођењем унапред испуњених пореских пријава, смањени за 73%.²⁹²

Сасвим другачија ситуација постоји код наплате пореза по одбитку, било као коначне пореске обавезе код цедуларног опорезивања или код аконтационог опорезивања појединих врста прихода. Пошто изостаје велики број радњи које се обављају у поступку утврђивања пореске обавезе по решењу, остварују се уштеде на страни пореског обвезника и на страни пореског органа. Међутим, долази до преваљивања трошкова на пореског дужника, јер је сав терет утврђивања и наплате пореза пребачен са пореског органа на исплатиоца прихода. Он ће бити дужан да приликом сваке исплате, обрачуна и исплати порез.²⁹³

Као једна од мера препознатих у акцији за смањење трошкова у оквиру ЕУ и ОЕЦД је поједностављење правних правила којима се регулише опорезивање. У том правцу иде и обликовање пореских олакшица. Многе земље (нпр. Аустрија, Данска, Финска, Француска, Немачка, Јапан, САД) замениле су нестандардне одбитке стандардним одбицима. Тиме се смањују трошкови јер не постоји потреба вођења евиденције и прикупљање доказа на основу којих пореских обвезници остварују право на нестандардни одбитак.

Прописивање стандардних одбитака омогућава коришћење тзв. *кумулятивног модела опорезивања по одбитку*. Исплатилац прихода током године обрачунава и плаћа порез на зараде својих запослених, уз обрачунавање стандардних одбитака, тако да порески обвезник неће имати обавезу подношења годишње пореске пријаве, чиме се смањују трошкови администрација порезом на доходак. У неким земљама је, уместо подношења документације о трошковима за лечење, образовање, осигурање и сл. од стране запослених лица, омогућено електронско преношење података пореском органу

²⁹² Klun, M., *Unaprijed ispunjenje prijave poreza na dohoda: smanjenje troškova za obveznike poreza na dohodak Slovenije*, *Financijska teorija i praksa* 35(2)(2009) 224-225, 232.

²⁹³ Поповић, Д., *Наука о порезима и пореско право*, 315.

директно од тих установа. Тиме се смањују трошкови приликом коначног обрачуна пореске обавезе на крају године.²⁹⁴

5.2. Утицај алтернативних модела опорезивања дохотка физичких лица на административно технички аспект опорезивања

Плаћање пореза на доходак од капитала по одбитку у *дуалном моделу*, по правилу, представља коначну пореску обавезу. У том смислу, дуални порез је административно једноставнији и повлачи мање укупне трошкове администрирања, јер није потребно подношење годишње пореске пријаве. Друга компонента дуалног модела која се односи на опорезивање дохотка од рада отвара могућности за административно сложенији порески поступак и веће укупне трошкове. Ако порески обвезник остварује само приход по основу рада поступак администрирања је једноставан - порез на зараде се плаћа, по правилу, по одбитку и у знатном броју земаља представља коначну пореску обавезу. Уколико порески обвезник остварује приходе по основу рада из више извора (нпр. зараду и приходе од ауторског права и права сродних ауторском праву), постојаће обавеза подношења годишње пореске пријаве, чиме се повећавају трошкови опорезивања. Проблем *trade-off* између економичности и правичности код дуалног модела је делимично решен, јер се у великом броју земаља примењују стандардни порески одбици у току године приликом плаћања пореза по одбитку, те није потребно подношење годишње пореске пријаве. Останак могућности коришћења нестандартних олакшица, међутим, и даље утиче на висину трошкова опорезивања, јер постоји потреба подношења годишње пореске пријаве.

У Словенији је од пореске реформе од 2004. до 2006. године, у примени дуални модел опорезивања дохотка. Увођење система цедуларног опорезивања за камате, дивиденде и капиталне добитке административно је значило да се опорезују на извору и да не постоји обавеза уношења у пореску пријаву. Поред тога, дошло је до поједностављена пореске процедуре укидањем нестандартних олакшица и увођењем унапред попуњене пријаве пореза на доходак. Резултати истраживања трошкова

²⁹⁴ *Programs to Reduce the Administrative Burden of Tax Regulations in Selected countries*, Information Note, Forum on Tax administration: taxpayer services sub-group, OECD, 2008, 28.

испуњења пореске обавезе спроведеног у Словенији су показали да је са овим изменама у опорезивању дохотка дошло до њиховог смањења.²⁹⁵

Поред бројних аргумената у корист примене дуалног модела, постоји административно технички проблем, назван у теорији *Ахиловом петом дуалног пореза*. **Правилно разликовање прихода од рада и прихода од капитала** је за опорезивање дохотка овим моделом посебно важно јер се примењују различити порески режими. Код самосталне делатности теже је раздвојити приходе од рада и приходе од капитала, јер приходи који подлежу опорезивању потичу не само од рада ових лица него и од капитала који су она уложила у обављање послова. Ту су могућности за *пореску арбитражу* велике, порески обвезници ће бити мотивисани да због блажег пореског третмана прихода од капитала што већи део својих прихода прикажу као приходе од капитала. Управо у том раздвајању компоненте прихода од рада и прихода од капитала лежи административно технички проблем у примени дуалног пореза. У пракси земаља које примењују дуални порез уобичајено се примењује метод поделе прихода (енгл. *income splitting model*), по коме се прво утврђује тзв. импутирани принос (енгл. *imputed return*) који се добија применом "нормалне" стопе приноса на уложени капитал. Преостали део прихода се третира као приход од рада.²⁹⁶ Ову стопу је у Норвешкој одређивало министарство финансија на годишњем нивоу на основу просечне каматне стопе на државне обвезнице и премије за ризик.

Сличан случај је и са лицима која су запослена у предузећима у којима имају већински пакет акција (енгл. *closely-held corporations*). Привилегован порески третман прихода од капитала може утицати на ова лица приликом одлучивања да ли ће исплатити реалну зараду као лично примање и на то платити порез на приходе од рада или ће је трансформисати у дивиденде или капиталне одбитке и платити мањи порез. И код ове категорије пореских обвезника се примењује исти метод, тако да се приноси изнад "нормалне" стопе приноса на уложени капитал опорезују прогресивно као приходи од рада.²⁹⁷

Метода поделе прихода у пракси нордијских земаља се врши обрачуном на бази нето или бруто имовине (капитала). Административно је врло сложен поступак јер

²⁹⁵ Klun, M., *Unaprijed ispunjenje prijave poreza na dohoda: smanjenje troškova za obveznike poreza na dohodak Slovenije*, 223-224.

²⁹⁶ Sorensen, P.B., *The Nordic Dual Income Taxation: Why and How*, 8.

²⁹⁷ *Ibid*, 14.

захтева вођење одговарајуће евиденције у билансу фирме.²⁹⁸ Обрачун импутиране стопе приноса се разликује од земље до земље, а такође и у истој земљи се мењао током времена. У Норвешкој је до 2006. године постојала обавеза раздвајања прихода за активне акционаре.

Као пример решавања административно техничког проблема може се навести Норвешка, за коју бројни теоретичари наводе да је најближа "чистом" дуалном моделу. Према новим правилима из 2006. године, сви акционари резиденти постају обвезници пореза на дивиденде и реализоване капиталне добитке само ако пређу износ импутираног приноса. Тако је теоријски захтев дуалног модела за потпуну елиминацију двоструког економског опорезивања у Норвешкој решен изузећем "нормалне" стопе приноса на дивиденде и капиталне добитке. Проблем поделе прихода на приходе од капитала и приходе од рада је, такође, решен овим прописима, јер постаје ирелевантно да ли се ради о активном или пасивном акционару. У циљу администрирања овог пореза, норвешки порески органи се ослањају на централизован регистар свих акционара.²⁹⁹

Управо је административно техничка једноставност *flat-tax* једна од његових предности које су биле меродавне приликом увођења у пореске системе земаља у транзицији. У реформи својих пореских система, са преласком на тржишни начин привређивања, оне су ушле са два ограничавајућа фактора. Прво, нису имале развијену пореску администрацију, а друго, била је изражена склоност ка пореској евазији чему је погодновало непостојање пореског морала.³⁰⁰ Напуштањем синтетичког пореза, који су примењивале у првим годинама транзиције, почев од Литваније 1994. године, оне су у наредној деценији прихватиле *flat-tax*.

У студији урађеној за потребе реформе пореза на доходак у Црној Гори једноставност примене се наводи као битан аргумент у прилог увођења овог пореза. Порески систем требало би ускладити са административним могућностима, јер ни пореска администрација, ни порески обвезници у Црној Гори немају довољно искуства у бројним питањима опорезивања. Очекивања су да ће се услед једноставности овог

²⁹⁸ Детаљ.о томе: *ibid*, 10-13.

²⁹⁹ *Ibid*, 26-27.

³⁰⁰ Јовић, Љ., *Ефекти пропорционалног пореза у земљама у транзицији*, Рачуноводство, Вол. 53, бр. 3-4 2009, 3.

пореза скратити време потребно за попуњавање пореске пријаве, а да ће се компјутеризацијом олакшати операционализација и смањити трошкови.³⁰¹

Очекивало би се да *flat-tax*, као најједноставнији модел опорезивања дохотка производи и најмање трошкове опорезивања. Међутим, у истраживању заснованом на упоређивању трошкова наплате у зависности од сложености модела дошло се до закључка да су управо у земљама које примењују *flat-tax* они највећи. То се објашњава чињеницом да фактори везани за организацију и функционисање пореске администрације имају већи утицај на трошкове наплате од дизајнирања појединих пореских облика. Као последица слабије опремљености информационом технологијом и социјалистичким наслеђем у транзиционим земљама (које примењују овај модел) у просеку је највише лица запослено у пореској администрацији.³⁰²

Посматрано са аспекта административне сложености предност постоји на страни алтернативних модела. Синтетички порез је административно технички веома сложен у погледу утврђивања пореске обавезе. Упоређивањем ова два алтернативна модела предност административне једноставности је на страни *flat-tax*.

³⁰¹ Institut za strateške studije i projekcije, *Proporcionalni porez - akcelerator ekonomskog razvoja Crne Gore*, Podgorica, 2006, 33.

³⁰² Ови закључци су изнети уз резерву да је реч о укупним трошковима наплате свих пореза, али пошто не постоји евиденција по пореским облицима, ови агрегатни показатељи представљају најбољу расположиву апроксимацију трошкова наплате пореза на доходак. Такође, у односу на резултате резерва је дата имајући у виду да на висину трошкова утичу и др. фактори (нпр. структура пореског система, казнена политика) (вид.: Ранђеловић, С., *Анализа алтернативних модела пореза на доходак физичких лица - ефекти примене у Србији*, 223-224).

III ПОРЕЗ НА ДОХОДАК ГРАЂАНА У НЕКОЛИКО ДРЖАВА СУКЦЕСОРА СФРЈ

1. НОРМАТИВНО УРЕЂЕЊЕ ПОРЕЗА НА ДОХОДАК ФИЗИЧКИХ ЛИЦА

1.1. Историјски развој пореза на доходак физичких лица на просторима земаља сукцесора СФРЈ

1.1.1. Развој пореза на доходак на овим просторима до 1940. године

Порез на доходак физичких лица на нашим просторима прошао је кроз различите фазе, одражавајући честе промене политичког уређења и привредног поретка. Стварање државних заједница током историје као и њихово нестајање са историјске сцене пресудно је утицало на немогућност континуираног развоја опорезивања дохотка. Развијене европске земље, на другој страни, постигле су извесну традицију у томе.

Зачеци пореза код Срба датирају још из времена њиховог доласка на ове просторе у 7. веку. Порези су били многобројни, тек са Душановим закоником уводе се порези у новцу. Царски порез (царски харач) се плаћао у новцу и чинила су га два пореза: порез на земљу, који се одређивао према величини и квалитету земљишта и порез на личност (главница), који су плаћали меропси, отроци и сва друга лица која нису имала своје имање.³⁰³

Када су заузели и последњи део Србије 1458. године, Турци су успоставили свој систем дажбина. Присуство мноштва пореза³⁰⁴, као један од видова тлачења народа које је трајало скоро 5 векова, стварало је беду и сиромаштво, а сам начин наплате је био суров и немилосрдан.

³⁰³ Поред царског пореза, постојале су и друге врсте пореза у новцу, неколико облика пореза у производима и порези у народној снази (кулук и намет). Детаљно томе вид.: Петровић, М., *Финансије и установе обновљене Србије до 1842. године*, Државна штампарија Краљевине Србије, Београд, 1901, 7.

³⁰⁴ Постојао је и порез у живој и здравој деци, који је био царски порез. Детаљније о врстама пореза под Турцима видети: *ibid*, 23.

У периоду од Првог српског устанка 1804. године, започет је развој јавних финансија, јер се указала потреба за прикупљањем средстава упоредо са вођењем устанка. Прва дажбина установљена у тадашњој Србији, по наредби Карађорђа, је имала карактер главарине. То је тзв. царски харач, који су плаћала сва мушка лица старија од 7 година. Главарина је била остатак из старијег пореског законодавства и не треба је идентификовати са личним порезом.³⁰⁵

Започети развој јавних финансија (увођењем неколико облика дажбина) је заустављен кад је угушен устанак 1813. године и враћен турски систем дажбина. Као резултат Другог српског устанка 1815. године, учињен је благи напредак, у том смислу да је, по споразуму кнеза Милоша и султана, наплаћивање пореза препуштено српским старешинама, али је било потребно да прође двадесет година да се укине турски порески систем. Сретење 1835. године, датум значајан у историји српске државности, обележило је увођење новог пореског система. У својој беседи, отварајући Велику Народну Скупштину у Крагујевцу, кнез Милош је предложио да се уведе само један порез од шест талира уместо дотадашњих многобројних.³⁰⁶

Успостављање пореског система Сретењским уставом значило је напредак у развоју пореских института, укидањем многобројних пореза и установљавањем општости пореске обавезе. Међутим, лични порез од шест талира који су плаћала сва пунолетна мушка лица није био правичан, јер је оптерећивао све обвезнике без обзира на њихово имовинско стање. Увидевши то, творци новог пореског система (кнез Милош и Народна скупштина) наређују да општински одбори воде рачуна о имовинском стању приликом разрезавања пореза. Значајан корак у узимању у обзир личних и породичних прилика лица која су плаћала порез учињен је Указом кнеза Милоша из 1837. године, којим је прописао ослобођења за поједине категорије лица, на пример, за лица која имају децу а немају имовину и издржавају породицу надничењем, за лица која имају три ожењена сина, а са једним живе у истом домаћинству, за лица старија од 60 година, ако у истом домаћинству има млађе лице које плаћа порез, за лица неспособна за рад, умоболна.³⁰⁷

Порески систем успостављен за време кнеза Милоша, примењиван педесетак година, замењен је системом непосредних пореза утврђеним Законом о непосредним

³⁰⁵ Врањеш, М., *Развој јавних финансија у Србији у периоду од 1804. до 1940. године*. Зборник Правног факултета у Новом Саду, 2/2004, 258.

³⁰⁶ Беседа кнеза Милоша на Великој Народној Скупштини у Крагујевцу, 1835. године на Сретење (вид.: Петровић, М., *Финансије и установе обновљене Србије до 1842. године*, 344)

³⁰⁷ *Ibid.*, 350.

порезима из 1884. године. Овим законом се уводе, са становишта опорезивања дохотка физичких лица, порез на приход од капитала и порез на принос од радња и личног рада. Порез на приход од капитала плаћала су сва лица која су остваривала приход без рада, нпр. принос од капитала датог као јавни зајам, од зајма датог физичком лицу, принос од ренте, принос фондова, завода. Порез на принос од радња и личног рада плаћала су лица која су остваривала приход обављањем одређене делатности (трговачке, банкарске и сл.), односно, имала било какву радњу, као и лица која су приход остваривала од несамоствалног рада. На пореску основицу, коју је представљао годишњи износ прихода, примењиване су пропорционалне пореске стопе за физичке раднике, а прогресивне за умне раднике, односно, лица која пружају интелектуалне услуге. Задржана је главарина у облику пореза на личност, који плаћају и жене под одређеним условима.³⁰⁸

На територији Словеније и Далмације примењивао се аустријски систем непосредних пореза који је међу првима увео доходарину крајем 19. века. Порески обвезник је био кућни старешина, а у пореску основицу је улазио доходак свих чланова домаћинства. Од пореске основице, коју је чинио укупан годишњи приход, одбијао се одређени износ који је цењен као егзистенцијални минимум.³⁰⁹

На територији Хрватске је примењиван мађарски (угарски) систем непосредних пореза, који је познавао порез на доходак под називом *тециварина*. По дефиницији из закона од 1875. године, у погледу свеобухватности категорије дохотка сматрао се једним од најподобнијих у ондашњој Европи. Тециварина се делила на четири разреда у зависности од делатности коју обавља обвезник. У примени је била прогресивна тарифа, али је због сложености овај порез оцењен тешким и неправедним. Проблем је, по ондашњим финансијским стручњацима, био у потреби постојања финансијске самосталности Хрватске, како у законодавном тако и у погледу пореске управе. За пореске обвезнике заједница са Угарском је фактички значила дуготрајнији пут за остваривање својих права. Наиме, пореска управа и управно судство су били теже "доступни" обвезницима, јер пореске ствари нису решаване у Хрватској него су списи прелазили читав круг - прво их је требало превести на мађарски и слати у Пешту на решавање, а потом вратити у Хрватску и превести.³¹⁰

³⁰⁸ Jelčić, B., Bejaković, P. - Razvoj i perspektive oporezivanja u Hrvatskoj, Hrvatska akademija znanosti i umjetnosti, 2012, Zagreb, 39-40.

³⁰⁹ Ibid, 28-29.

³¹⁰ Radić, S. - Današnja finansijska znanost, Zagreb, 1908, 94-101.

Порески систем у Босни и Херцеговини разликовао се од аустријског и мађарског, мада је дошло до окупације Босне и Херцеговине, на основу Берлинског уговора из 1878. године од стране Аустро-Угарске. На овој територији је примењиван модификовани турски систем.

Стварањем државне заједнице - Краљевине Срба, Хрвата и Словенаца 1918. године, појавио се проблем велике шароликости у опорезивању, јер је постојало пет различитих пореских система на територији једне државе. Тек је 1922. године, доношењем Закона о непосредним порезима, који је ступио на снагу наредне године, учињен велики напредак - успостављање јединственог пореског система за целу територију Југославије. Пореска обавеза је постала општа, јер су сва физичка лица плаћала порез, укључујући краља и наследнике престола, чија је приватна имовина опорезивана.

Мада је порез на доходак већ био устаљен у појединим европским земљама, то није био случај у тадашњој Југославији. Наиме, неколико пореских облика је теретило приходе, али није постојао порез на доходак у смислу свеобухватне категорије, опорезивањем укупног прихода. Два најзначајнија су била: порез на ренте и порез на приход од несамоствалног рада. Порез на ренте се плаћао на сваки приход од имовине и имовинских права, односно, на камате и ренту. Порез на приход од несамоствалног рада и занимања (службенички порез) плаћао се на приход који је остварен било трајним, било привременим радом. Поред тога, на порез на примања која су прелазила одређени износ плаћао се самоуправни прирез.³¹¹ Увођење два приреза на непосредне порезе, доношењем посебних закона у годинама након увођења система непосредних пореза, војнице и пореза на нежење, у пореском систему тадашње Југославије задржали су се извесни елементи пореза на личност, познати из ранијег раздобља развоја пореза. Војницу су плаћала сва лица од 20. до 50. године живота која нису служила ни у војсци ни у морнарици, а није им служба одложена на основу закона.

Зачеци вођења рачуна о личним и породичним приликама обвезника могу се уочити у тадашњем опорезивању поменутих прихода. Одређени елементи института егзистенцијалног минимума постојали су код службеничког пореза, јер је утврђиван на основу прихода умањеног за износ законом прописаног одбитка. Такође, присуство демографских циљева се уочава код приреза на нежење и пореског ослобођења лица са деветоро и више деце. Порез на нежење се плаћао у зависности од брачног стања

³¹¹ *Ibid*, 52-60.

(плаћала су га, на пример, неожењена лица и разведена лица која нису имала обавезу издржавања према жени или деци). Пореска стопа се кретала од 50%-10% у зависности од старости пореског обвезника.³¹²

1.1.2. Порез на доходак у СФРЈ

У периоду социјализма, а нарочито након увођења самоуправљања, развој пореза на доходак кретао се у правцу различитом од осталих европских земаља. Док су оне већ имале, крајем 19. и почетком 20. века, изграђен систем пореза на доходак, на овим просторима се приступило новим (оригиналним) решењима. Због тадашњег друштвено економског и политичког уређења, примена института који су постојали у капиталистичкој Југославији, идеолошки није била остварљива.

Систем јавних прихода, назван у СФРЈ системом друштвених прихода, обухватао је финансирање тзв. општедруштвених потреба, које су обухватале класичне државне функције, попут војске, полиције и сл. и такозваних заједничких потреба, односно, потреба друштвених делатности, попут, образовања, науке, културе, здравства, социјалне заштите и сл. Друштвене делатности су финансиране путем многобројних доприноса, о чијем увођењу су одлучивале тзв. самоуправне интересне заједнице - СИЗ-ови. Порез на лични доходак, као и порез на доходак предузећа, био је дезинтегрисан, скоро две трећине њиховог потенцијала било је усмеравано кроз различите доприносе.³¹³ Поред овлашћења СИЗ-ова да уводе доприносе, као нашу специфичну врсту прихода, на карактер тадашњег система утицала је расподела фискалних овлашћења између различитих нивоа власти. Почев од Устава из 1963. године и његових амандмана, а нарочито од Устава из 1974. године и амандмана из 1981. године, тече процес јачања нижих нивоа власти до преношења фискалних овлашћења на републике и покрајине готово у потпуности, јер је федерација задржала само царине и основни порез на промет. Фискални систем је био екстремно децентрализован, по вертикалној и хоризонталној линији, са бројним сукобима надлежности и финансијским преливањима, отварајући питање сврсисходности и рационалности трошења финансијских средстава.³¹⁴

³¹² *Ibid.*

³¹³ Ђорђевић, М. - Контраверзе опорезивања дохотка физичких лица, 200.

³¹⁴ Група аутора, *Основе концепције реформе фискалног система*, Финансије бр. 7-8/89, 426.

Посматрано са аспекта вођења економске политике, постојао је парадокс да фискална и монетарна политика нису биле у надлежности истог нивоа власти, а тиме обезбеђивање њихове координације није било остварљиво.³¹⁵ Учињен је покушај у том правцу, увођењем института међусобног договарања³¹⁶, али безуспешан. У пракси договарање није функционисало, вођена је пореска политика без икаквог плана, спорадично и селективно.

Систем пореза на доходак у СФРЈ је био мешовит, заснован на цедуларном опорезивању прихода појединачно, нпр. личног дохотка из радног односа, прихода од пољопривреде, прихода од самосталне делатности, применом пропорционалне стопе. Као допунски и корективни, примењивао се порез на укупан чист приход грађана, који су плаћали само обвезници чији је чист приход прелазио одређени законом прописани износ.³¹⁷

Прва залагања за реформу фискалног система јавила су се још у току трајања државне заједнице. Група аутора је, за потребе Савезног извршног већа, урадила документ у коме је указано на потребу и правце реформе фискалног система.³¹⁸ Модернизацијом пореске структуре, као једном од основних поставки те реформе, требало је ићи у правцу увођења синтетичког пореза на доходак.

1.1.3. Опорезивање дохотка након распада СФРЈ

Са променама насталим у привредном систему, након распада СФРЈ, и оријентацијом на прелазак на тржишни начин привређивања новонастале државе су кренуле путем фискалних реформи.

Реформа пореског система започета у **Србији** крајем 1991. године, имала је за циљ стварање модерног пореског система који би одговарао тржишно оријентисаној привреди. У домену опорезивања дохотка физичких лица модернизација пореске структуре је планирана да се постигне увођењем синтетичког пореза на доходак. Тада

³¹⁵ О значају координације ових двеју политика вид.: Jurković, P.- Fiskalna politika u ekonomskoj teoriji i praksi, Zagreb, 1986, 40.

³¹⁶ Према чл. 265 ст. 1 Устава СФРЈ из 1974. год. републике и аутономне покрајине су дужне да сарађују у области пореске политике и међусобним договорима усклађују основе пореске политике и пореског система ако то захтева осигурање јединства и стабилности југословенског тржишта.

³¹⁷ То је био износ троструког просечног нето личног дохотка запослених у Републици (чл. 59 Закона о порезима и доприносима (Сл. гласник СРС, бр. 60/89,12/90,47/90).

³¹⁸ У саставу те групе су били: академик др Ксенте Богоев, проф. др Пето Јурковић, проф. др Мирослав Петровић, проф. др Дејан Поповић, проф. др Божидар Раичевић, и проф. др Миле Враћеш. Документ је објављен у: *Основе концепције реформе фискалног система*, 423-429.

донетим законом³¹⁹ је учињен велики корак у развоју пореза на доходак у Србији, јер су се створиле нормативне претпоставке да овај порез добије оно место и значај које је већ деценијама имао у развијеним земљама.

Посебан значај синтетички порез има у погледу остваривања хоризонталне и вертикалне правичности у опорезивању. Обухватањем свих врста доходака омогућава се утврђивање праве економске снаге пореског обвезника. У одредбама о синтетичком порезу садржаним у тадашњем закону прописано је да је предмет опорезивања збир свих нето прихода остварених у току године. Ту су убројана лична примања, приходи од пољопривреде и шумарства, приходи од самосталне делатности, приходи од ауторских права и права индустријске својине, приходи од капитала, приходи од непокретности, капитални добици, листа прихода није затворена, јер је прописано да се порезом на доходак опорезују и остали приходи. Порески обвезници су у току године плаћали аконтационе порезе, и то по прогресивној стопи за зараде, а за остале дохотке по јединственој стопи од 15%. По истеку календарске године, најкасније до 30. априла наредне године били дужни да поднесу годишњу пореску пријаву.

Синтетичко опорезивање је омогућавало да се води рачуна о личним и породичним приликама пореског обвезника кроз систем стандардних и нестандардних одбитака. Били су прописани следећи стандардни одбици:

- лични одбитак у износу од 15% од просечне годишње зараде;
- одбитак за издржаване чланове породице:
 - за издржавање деце, закључно са трећим дететом, а у општинама у којима је природни прираштај становништва низак - закључно са четвртим дететом, као и по основу издржавања осталих чланова породице у висини од 5% од просечне годишње зараде по издржаваном члану;
 - за издржавање чланова домаћинства са навршених 65 година живота у висини од 10% просечне годишње зараде;
 - за издржавање деце и других чланова породице са сметњама у психофизичком развоју који су трајно неспособни за привређивање у висини од 30% просечне годишње зараде.³²⁰

Такође, биле су прописане две групе нестандардних одбитака:

- 1) прву групу чине они одбици који се обвезнику признају у пуном износу:

³¹⁹ Закон о порезу на доходак грађана из 1991. године. ("Сл. гласник РС, бр. 76/91, 9/92, 20/92, 76/92, 20/93, 48/93, 51/93, 67/93, 19/94, 20/94 и 28/94; у даљем тексту: ЗПДГС из 1991. год.) садржао је одредбе о синтетичком порезу на доходак.

³²⁰ Чл. 11 ст. 2 тач. 2), 3) и 4) ЗПДГС из 1991. год.

- расходи учињени за набавку лекова, здравствених и ортопедских помагала, као и за лечење и рефабилитацију у здравственим установама или кроз кућну негу обвезника и издржаваних чланова породице;
- плаћени порези и друге јавне дажбине на имовину и на приходе (сем пореза на доходак грађана);
- обавезни доприноси за социјално осигурање плаћени из прихода обвезника;

2) другу групу чине они одбици чији укупан износ не може прелазити 10% дохотка за опорезивање:

- улагање у решавање стамбеног питања путем куповине из изградње стамбене зграде или стана, откупом стана на којем има станарско право или право дугорочног закупа, као и за инвестиционо одржавање тих објеката;
- средства утрошена за плаћање школарине, путних трошкова и трошкова становања за стицање средњег, вишег или високог образовања, магистратуре, специјализације или доктората, као и курсеве за иновацију знања на последипломским студијама, како за потребе обвезника тако и за потребе издржаваних чланова породице;
- плаћених премија за животно и добровољно социјално осигурање обвезника и др.³²¹

Према одредбама садржаним у закону, пореске стопе су биле прогресивне, које су у функцији остваривања вертикалне правичности опорезивања да обвезници јаче економске снаге треба да плате већи порез.

У односу на претходни период, када је удео пореза на доходак у пореској структури био готово занемарљив, увођење модела опорезивања који је у тадашње време био доминантан у остатку света, требало је да допринесе бољем фискалном ефекту. Ширим пореским обухватом, јер се порез плаћа на збир различитих врста прихода, омогућава се остваривање већих прихода у поређењу са цедуларним опорезивањем које је било основа мешовитог система опорезивања дохотка из периода СФРЈ. Такође, примена прогресивних стопа, које су једна од главних одлика синтетичког опорезивања, обезбеђује већи прилив средстава у односу на пропорционалне стопе.

Оно по чему је специфичан овај период у развоју пореза на доходак у Србији јесте велики несклад између његовог нормативног уређења и примене у пракси. Добро осмишљени модел опорезивања дохотка је остао само "мртво слово на папиру", примена одредби којима је регулисан у доташњем закону је одлагана из године у

³²¹ Чл. 14 ст. 2 ЗПДГС из 1991. год.

годину. То се правдало економским и политичким приликама у земљи које су онемогућавале његову примену. Пре свега, то су биле: увођење санкција од стране међународне заједнице, нестабилна привредна ситуација и хиперинфлација 1991. и 1992. године. Увођење и примена синтетичког пореза подразумева стабилан привредни развој. Због прогресивног захватања, синтетички порез захтева високи фискални капацитет становништва.³²² У тренутку када је планирано његово увођење у Србији, привреда је доживљавала колапс, а ни прелазак на тржишни начин привређивања није спроведен успешно до краја. Пад привредне активности и смањење националног дохотка довело је до пада животног стандарда становништва. Размере сиве економије, која је тих година премашивала чак 40% друштвеног производа није погодвала примени синтетичког опорезивања. Потискивањем регуларног тржишта, створане су велике неједнакости у пореском оптерећењу. Притисци одређених друштвених група, које су биле у позицији да могу да утичу на вођење пореске политике, такође, су утицале на одлагање примене синтетичког пореза, јер би његовим увођењем биле оштрије опорезоване.³²³ Синтетички порез на доходак је административно веома сложен и захтеван за увођење, што подразумева стручно обучену и технички добро опремљену пореску администрацију. Сматрало се да наша пореска администрација тада још није била добро припремљена за његову примену.³²⁴

Како је примена одредби о синтетичком порезу одлагана плаћени аконтациони порези су означавали коначну пореску обавезу. Изменама закона које су ступиле на снагу 1998. године, одустало се од синтетичког пореза, чиме је опорезивање дохотка остало на аконтационом опорезивању прихода. Као корективни, уводи се годишњи порез, сличан порезу на укупан чист приход из периода СФРЈ, окарактерисан као прелазно решење до преласка на синтетичко опорезивање дохотка. Као један од услова за увођење и примену синтетичког пореза, концепт бруто зараде се уводи законом из 2001. године. Узимање бруто зараде за основицу пореза на зараде, са аспекта примене синтетичког пореза, омогућило би да запослено лице плаћа аконтационе порезе по одговарајућој пореској стопи у току године, а да по истеку године, тако плаћене порезе истакне као порески кредит у односу на утврђену годишњу пореску обавезу.³²⁵

³²² Ђорђевић, М., *Контраверзе опорезивања дохотка физичких лица*, 207.

³²³ Илић-Попов, Г., *Синтетичко опорезивање дохотка грађана - изазов за 1998. годину или проблем за XXI век*, Право и привреда, бр. 5-8/98, 678

³²⁴ Исто, 677

³²⁵ Илић-Попов, Г., *Реформа пореског система у Србији*, Финансије, 2001, (5-6), 392.

На територији **Босне и Херцеговине** настала је специфична расподела фискалних овлашћења, која је имала за последицу различите системе опорезивања дохотка. Прво, ентитети (Федерација Босне и Херцеговине и Република Српска) којима је Дејтонским мировним споразумом додељен висок ниво самосталности, као и Брчко Дистрикт донели су своје законе којима је регулисана материја опорезивања дохотка. Друго, у оквиру Федерације БиХ кантони су имали много шира овлашћења у односу на то да се ради о нижим нивоима власти. Фактички, опорезивање дохотка је било у њиховој надлежности. Поред тадашњег закона Федерације БиХ, којим је регулисан порез на доходак на нивоу целог ентитета Федерације БиХ, сваки кантон је доносио посебан закон којим су регулисани кантонални порези. Постојала је разлика у погледу обухвата опорезивања, у неким кантонима нпр. није се плаћао порез на приход од имовине и имовинских права (Тузлански кантон), у неким није порез на приходе од пољопривреде (Тузлански кантон, Жупанија посавинска). Такође, биле су присутне велике разлике у пореским стопама цедуларних пореза (од 10% до 30%), као и пореза на укупан приход физичких лица. Од 2009. године у примени је закон којим се на јединствени начин регулише опорезивање дохотка на нивоу целог ентитета Федерације БиХ.³²⁶ Окарактерисан као корак ка хармонизацији непосредних пореза у БиХ, њиме се елиминише пореска конкуренција између кантона у Федерацији БиХ.³²⁷

У Републици Српској, након стварања ентитета, примењиван је такав модел опорезивања дохотка сличан оном који се примењивао до распада заједничке државе. Плаћани су порези на појединачне приходе по пропорционалним стопама, а потом износ који је прописивао законом прописан лимит је опорезован, такође, по пропорционалној стопи. Само обвезници тог допунског пореза имали су право на одбитак за издржаване чланове породице.

Од свих земаља насталих на простору бивше СФРЈ најспецифичнији развој пореза на доходак имала је **Хрватска**. У првим годинама њеног постојања примењен је концепт потрошно оријентисаног опорезивања. Тиме је она била прва земља у свету у којој је уместо традиционалног опорезивања заснованог на дохотку, узета потрошња као пореска основица. Тадашњи носиоци пореске политике у Хрватској су прихватили предлог проф. М. Rose и његових сарадника, који је садржао оригинална решења, до тада нигде примењена, о којима проф. Јелчић говори као о експерименту који није био

³²⁶ Закон о porezu na dohodak "Službene novine FBiH", br. 10/08, 9/10,44/11(у даљем тексту: ZPDFBiH).

³²⁷ Antić, D., *Novi porezni propisi: Zakon o porezu na dohodak u Federaciji BiH*, Oma Bilten br. 39/2008, 12-17, Odjeljenje za makroekonomsku analizu Upravnog odbora Uprave za indirektno oporezivanje, Bosna i Hercegovina, 16.

ограничен на неко уже подручје, него се односио на целу територију државе.³²⁸ Законом о порезу на доходак који је почео да се примењује од 1994. године је замењен Закон о непосредним порезима из 1990. године, који је слично закону из периода пре Другог светског рата представљао делимичну кодификацију пореске материје. Уместо цедуларног опорезивања са применом пореза на укупни приход грађана за оне обвезнике чији је укупни приход прелазео одређени износ, уводи се синтетички порез на доходак. Порез се плаћао на доходак утврђен за календарску годину уз примену прогресивних стопа (25% и 35%).³²⁹

Хрватски модел је у потпуности пратио препоруке како потрошног концепта, тако и пореске реформе 80-тих и 90-тих година прошлог века о укидању свих нестандартних олакшица.³³⁰ Постојао је неопорезиви износ на име личног одбитка (0,60% минималне годишње плате) и стандардни одбици на име издржаваних чланова породице.

У основицу пореза на доходак, у складу са прихваћеном концепцијом заснованом на потрошњи, нису ушли приходи од капитала. Опорезивањем су обухваћени дохоци од несамосталног рада (плате), дохоци од самосталних делатности, пензије и дохоци од имовине и имовинских права.³³¹ Пензије улазе у основицу за опорезивање дохотка, јер у складу са потрошним концептом плаћање доприноса за обавезно пензијско осигурање има карактер штедње, те се одбија од основице приликом опорезивања дохотка (у тренутку стварања штедње), када почне да тече исплата, пензија улази у пореску основицу (у тренутку трошења штедње).³³² Овај модел опорезивања дохотка садржао је и елементе доходног концепта, јер су били опорезивани и дохоци од имовине и имовинских права (различити облици најамнине).

Концепт заснован на потрошњи је доследно примењен у Хрватској потпуним изостављањем свих прихода од капитала од опорезивања порезом на доходак. Тако, порез није плаћан на: камате на девизну штедњу и штедњу у домаћој валути, камате на текуће и девизне рачуне, камате од кредита и зајмова, камате од вредносних папира; дивиденде и уделе у добити и добитке од отуђења финансијске имовине.³³³

³²⁸ Детаљ. о томе: Jelčić, B., Vejaković, P., *Razvoj i perspektive oporezivanja u Hrvatskoj*, op.cit., 140-148. и 158-163.

³²⁹ Čl. 4 i čl. 5 Zakona o porezu na dohodak ("Narodne novine", br. 109/1993; у даљем тексту: ZPDH).

³³⁰ Blažić, H., *Usporedni porezni sustavi-oporezivanje dohotka i dobiti*, 45.

³³¹ Čl. 3 ZPDH

³³² Овај модел потрошног концепта, код неких аутора назван стандардним моделом (нпр. Блажић Х.), оптерећује штедњу не у тренутку њеног настанка него касније, када се та штедња троши (Blažić, H., *Usporedni porezni sustavi-oporezivanje dohotka i dobiti*, 40 и 45).

³³³ Čl. 37 ZPDH.

Неопорезивање дивиденди и удела у добити може се сматрати оправданим јер је у неким земљама проблем двоструког економског опорезивања решен применом методе потпуног изузимања дивиденди. Такође, оваквим законским решењем је избегнуто и двоструко опорезивање капиталних добитака од хартија од вредности, али остаје питање опорезивања камата.³³⁴ Предлагачи овог модела опорезивања су управо у неопорезивању *целокупне* штедње налазили своје главне аргументе. Неопорезивање прихода од капитала требало би да оствари позитивне ефекте на штедњу и инвестиције. Примена тих теоријских поставки на примеру Хрватске је показала да су планирани ефекти изостали у пракси. Жељени циљеви, као што су подстицање штедње и улагања, привлачење страног капитала нису остварени.³³⁵

Доношењем новог закона, који је почео да се примењује од 2001. године, долази до промене у приступу опорезивања дохотка, удаљавањем од дотадашњег потрошног модела. У пореску основицу укључени су приходи од капитала, и повећан је број пореских олакшица.

1.2. Садашњи системи пореза на доходак грађана у неким од земаља сукцесора СФРЈ

Доношење новог закона³³⁶, који је почео да се примењује у Републици Српској од 2007. године, имало је за циљ увођење синтетичког опорезивања дохотка. У примени су биле две прогресивне стопе (од 10% и 15%) уз неопорезовани износ и признавање стандардних одбитака за издржаване чланове породице. Бројне измене које су потом уследиле, увођење пропорционалне стопе (чији износи су међани, сада износи 10%), укидањем неопорезивог износа личног одбитка, представљали су удаљавање од синтетичког опорезивања. Постојећи систем је окарактерисан као цедуларни систем са јединственом стопом.³³⁷

³³⁴ Уочени недостатак потрошног концепта - неопорезивање натпросечних доходака од капитала, поменути аутори (M.Rose и E.Wenger) су решили увођењем института **заштитне камате**. Темељна поставка о неопорезивању дохотка од капитала је коригована тако што се примењивала само за износе у висини стандардне камате. Међутим, у моделу примењеном у Хрватској аутори су одустали од примене код физичких лица из разлога једноставности, па је примењиван само код предузетника (који су плаћали порез на доходак од самосталне делатности или порез на добит) (Blažić, H., *Usporedni porezni sustavi-oporezivanje dohotka i dobiti*, 42, 44).

³³⁵ Jelčić, B., *Oporezivanje uskladiti s našim potrebama i mogućnostima*, Ekonomija/Economics, 13(1)(2006) 88.

³³⁶ Закон о порезу на доходак "Службени гласник РС", бр. 91/06, 128/06, 120/08, 71/10, 1/11 (у даљем тексту: ЗПДРС).

³³⁷ Rosić - Benović, K., *Poreski sistem u Bosni i Hercegovini i reforma poreza na dohodak u Republici Srpskoj*, Tranzicija 30/2012, Zagreb, 93.

Најновијим Законом о порезу на доходак Републике Српске из 2015. године, дивиденде и удели од добити су ослобођени плаћања пореза на доходак, чиме је постигнут уједначен порески третман ових прихода на нивоу БиХ. Ентитет Федерација БиХ и Брчко Дистрикт својим порезима на доходак обухватили су од прихода од капитала само камате од зајмова.³³⁸ Изостављањем дивиденди и удела у добити од опорезивања постигнута је усаглашеност правних прописа оба ентитета и Брчко Дистрикта у погледу опорезивања прихода од капитала.

Порез на доходак, према томе, на целој територији БиХ не плаћа се на следеће приходе од капитала: камате на банкарске депозите (девизне и домаће валуте), камате на обвезнице, дивиденде и уделе у добити. Неопорезивањем дивиденди и удела у добити порезом на доходак физичких лица избегнуто је економско двоструко опорезивање применом методе изузимања дивиденди.

Такође, постигнута је усаглашеност ова три пореска система (Федерације БиХ, Републике Српске и Брчко Дистрикта) у погледу пореске стопе пореза на доходак, јер се свуда плаћа по стопи од 10%.³³⁹

Замишљен као синтетички, постојећи порез на доходак у Републици Српској претпоставља аконтационо опорезивање појединих врста прихода, јер се плаћени порези пореском обвезнику одбијају од утврђеног годишњег износа.³⁴⁰ У начелу, ради се о свеобухватном концепту дохотка, јер се опорезује више различитих извора прихода (као што су лична примања, доходак од самосталне делатности, доходак од ауторских права, права сродних ауторском праву и права индустријске својине и капитални добици), уз одређене елементе потрошног концепта јер су поједине врсте прихода од капитала у потпуности изузете од опорезивања. Од прихода од капитала опорезују се само: приходи од издавања покретне и непокретне имовине и камате на зајам. Према томе, по преовлађујућем свеобухватном концепту, прописаним пореским олакшицама садашњи систем пореза на доходак у Републици Српској се може окарактерисати као полусинтетички. Уз неопорезивање појединих врста прихода од капитала и пропорционалној стопи од 10% која се примењује за приходе од рада али и за опорезоване приходе од капитала, нагиње *flat* моделу.

У Хрватској је, од 2005. године, у примени закон по коме су порезом на доходак обухваћени приходи од рада (доходак од несамосталног рада и доходак од самосталне

³³⁸ Čl. 22 ZPDFBiH, čl. 23 st. 1 Zakon o porezu na dohodak Brčko Distrikt, ("Službeni glasnik BDBiH", br. 60/10) (у даљем тексту: ZPDBDBiH).

³³⁹ Čl. 9 ZPDFBiH, чл. 4 ЗПДРС, čl. 4 ZPDBDBiH.

³⁴⁰ Чл. 58 ст. 1 и 2 ЗПДРС.

делатности) и од капитала (доходак од имовине и имовинских права и доходак од капитала). Пореско раздобље је календарска година, а порез се плаћа по прогресивној стопи (12%, 25% и 40%). Прописан је основни лични одбитак и стандардни одбици на име издржаваних чланова породице.³⁴¹

Протекли период, који су карактерисале честе и бројне измене, од чега и доношење три закона, представљао је осцилације у избору концепта опорезивања дохотка. Од некадашњег доследног опорезивања потрошње, преко проширења пореске основице већим ослањањем на концепт дохотка, последњи закон се вратио значајним делом потрошном концепту. Међутим, његове најновије измене из 2012. године, поновним опорезивањем дивиденди и удела у добити, означиле су ширење пореске основице и помак ка доходовном концепту.³⁴² Због преплитања елемената оба концепта током читавог периода од увођења, овај порез је окарактерисан хибридном.³⁴³

Мада је представљао доследну примену концепта заснованог на потрошњи када је уведен, порез на доходак је био синтетичког карактера. А такав порез има своје основе у доходовном концепту, јер пореску основицу чини укупни доходак који обухвата различите врсте прихода, односно, синтетизује их.³⁴⁴ Постојање различитог пореског оптерећења појединих извора доходака у протеклом периоду, при чему се систем опорезивања дохотка готово у потпуности базирао на опорезивању рада није ишло у прилог синтетичком карактеру. Такође, великим разликама између просечног и ефективног пореског оптерећења, због увођења бројних пореских олакшица, додатно је нарушено начело хоризонталне правичности. Тиме је доведено у питање постојање таквог система.³⁴⁵

Један од могућих модела за опорезивање дохотка у Хрваткој је дуални порез. Промене би могле ићи са опорезивањем дохотка од капитала нижим пропорционалним стопама, односно, садашњом стопом пореза на доходак од 12%.³⁴⁶ Поновно

³⁴¹ Čl. 5, čl. 7 st. 1, čl. 8 st. 1, čl. 36 st. 1 i 2 Zakon o porezu na dohodak Republike Hrvatske ("Narodne novine", br. 177/04, 73/08, 80/10, 114/11, 22/12, 144/12, Odluka USRH-120/13, 125/13, 148/13, Odluka USRH-83/14, 143/14; у даљем тексту ZPDH).

³⁴² Šimović, H., *Tko u Hrvatskoj plaća porez na dohodak*, Porezni vjesnik 5/2012, 72.

³⁴³ Вид.: Blažić, H., Zaharija, I., *Dualni porez na dohodak: što se dogodilo sa nordijskim zemljama i gje je Hrvatska?*, Zbornik radova u povodu 80. godišnjice života prof. emeritusa Božidara Jelčića, Lončarić-Horvat Olivera (ur.), Visoka poslovna škola Libertas, Zagreb, 2010, 107 и Šimović, H., *Tko u Hrvatskoj plaća porez na dohodak*, *op.cit.*, 70.

³⁴⁴ Šimović, H., *Razvoj poreza na dohodak u Hrvatskoj: reforme i promašaji*, Rev.soc.polit., god. 19, br. 1-24, Zagreb, 2012, 1-2.

³⁴⁵ Шимовић га назива квазисинтетичким порезом (*ibid*, 18.)

³⁴⁶ Blažić, H., Zaharija, I., *Dualni porez na dohodak: što se dogodilo sa nordijskim zemljama i gje je Hrvatska?* 108. Такође, тај став заговара и Шимовић, образлажући га чињеницом да је боље опорезовати приходе од

опорезивање дивиденди и удела у добити најновијим изменама оцењено је позитивним помаком, али и недовољним. Из разлога правичности и економске ефикасности требало би порезом на доходак обухватити све категорије дохотка од капитала.³⁴⁷

Опорезивање дохотка у **Словенији** је специфично у односу на друге земље са ових простора зато што је она увела дуални модел. Према важећем закону приходи од рада се опорезују по прогресивној тарифи подељеној на три транше (стопе од 16%, 27% и 41%). На приходе од капитала плаћа се порез по пропорционалној стопи од 25%, који се сматра коначним. Изузетак чине капитални добици, где је пореска стопа смањује на сваких пет година држања у портфељу, па се за првих пет примењује 15%, за десет примењује 10%, а за преко 15 година стопа износи 5%.³⁴⁸

1.3. Постојећи систем опорезивања дохотка грађана у Србији

1.3.1. Цедуларно опорезивање

Постојећи систем опорезивања дохотка у Србији заснован је на цедуларном опорезивању, уз примену годишњег пореза на доходак као корективног.

Групом цедуларних пореза обухваћени су различити извори прихода, при чему се примењују различита правила за утврђивање пореске основице, различите пропорционалне стопе и различите пореске олакшице.

а) Порески објекат

У погледу обухвата појмом дохотка, законодавац је применио метод енумерације, јер таксативно наводи врсте прихода који подлежу порезу на доходак уз остављање могућности да се порезом на доходак обухвате и остали приходи који нису опорезовани неком од цедула.

Међу њима, у најзначајније са аспекта пореског третмана спадају следеће категорије прихода:

- *приходи од рада* обухваћени су следећим цедуларним порезима: порезом на зараде (плаћају се на примања која запослени остварује по основу радног односа, накнаде и

капитала нижим стопама него их уопште не опорезовати (Šimović, Н., *Тко у Хрватској плаћа порез на доходак*, 73).

³⁴⁷ Šimović, Н., *Тко у Хрватској плаћа порез на доходак*, 75.

³⁴⁸ Од 2013. године стопа за приходе од капитала је повећана са 20% на 25% (пореске стопе за порез на доходак су детаљно регулисане: čl. 122, 132 *Zakon o dohodnini Republike Slovenije*, "Uradni list RS št. 13/11-URPB7, 24/12, 30/12, 40/12-ZUJF, 75/12, 94/12, 96/13, 29/14,50/14,23/15 in 55/15).

друга примања на основу уговора закљученим са послодавцем о обављању привремених и повремених послова, као и на основу уговора закљученог преко омладинске или студентске задруге, осим са лицем до навршених 27 година живота ако се налазе на школовању у установама средњег, високог или вишег образовања; исплаћена зарада предузетника), порезом на приходе од самосталне делатности (опорезују се приходи које оствари физичко лице обављањем различитих облика самосталне делатности, укључујући и приходе од пољопривреде и шумарства, који су раније представљали посебну цедулу али се није наплаћивала од 2004. године, због тога што није спроведена ревалоризација катастарског прихода). Поред тога, порезом на приходе од ауторских права, права сродних ауторском праву и права индустријске својине обухваћени су приходи које физичко лице оствари од ауторских права, права сродних ауторском праву и права индустријске својине.

- *приходи од капитала* обухватају: камате по основу зајма, штедних и других депозита (орочених или по виђењу) и по основу дужничких или сличних хартија од вредности; дивиденде, удели у добити, принос од инвестиционе јединице отвореног инвестиционог фонда, приходи од издавања непокретности (до скорашњих измена закона ови приходи су представљали посебну цедулу у систему пореза на доходак у Србији);³⁴⁹

- *капитални добици* подлежу опорезивању ако су остварени преносом уз накнаду: стварних права на непокретности; ауторских права, права сродних ауторским правима и права индустријске својине; удела у капиталу правног лица, акција и осталих хартија од вредности, укључујући и инвестиционе јединице, осим инвестиционих јединица добровољних пензијских фондова;³⁵⁰

- *додатна примања (fringe benefits)* која обухватају: примања у облику бонова, новчаних потврда, робе, чињењем или пружањем погодности, опраштањем дуга, покривањем расхода обвезника новчаном надокнадом или непосредним плаћањем; хартије од вредности које запослени добије од послодавца или повезаног лица са послодавцем, осим акција у поступку својинске трансформације; хартије од вредности које запослени добије на основу правила о награђивању од послодавца или лица повезаног са послодавцем.³⁵¹

³⁴⁹ Вид.: чл. 61. ст. 1. Закона о порезу на доходак грађана Републике Србије ("Сл.гласник РС", бр. 24/01, 80/02 - др. зак., 135/04, 62/06 - испр., 31/09, 44/09, 18/10, 50/11, 91/11-УС, 93/12, 114/12-УС, 47/13, 48/13-испр., 108/13, 57/14, 68/14 - др-зак. (у даљем тексту: ЗПДГ).

³⁵⁰ Вид.: чл.72. ст.1. ЗПДГ.

³⁵¹ Вид.: чл.17. ст.1-3. ЗПДГ.

У погледу *трансферних примања* законодавац следи преовлађујући став о њиховом неопорезивању. Нека од таксативно наведених примања су: примања остварена на основу прописа ратних инвалида, родитељски и дечији додатак, накнада за туђу помоћ и негу, накнаде за телесно оштећење, накнада за време незапослености и сл.³⁵²

Импутирани доходак није објекат опорезивања порезом на доходак грађана у Србији, ни у облику импутиране ренте³⁵³ нити у облику импутираног дохотка од тзв. нетржишног рада, односно, од сопственог рада за своју корист).

б) Порески обвезник

У погледу дилеме у избору пореског обвезника, наш законодавац се определио за индивидуално опорезивање, које је, иначе, прихваћено у већини савремених земаља. Определивши се за опорезивање дохотка појединца, а не породице, кроз прописивање пореских олакшица важећим законом се у одређеној мери уважавају породичне прилике пореског обвезника. На пример, ослобођење капиталног добитка за решавање стамбеног питања пореског обвезника и стамбеног питања своје породице, односно, домаћинства.

Прихваћен је принцип резиденства, по коме је обвезник пореза на доходак резидент Републике Србије,³⁵⁴ уз примену принципа извора за нерезиденте, који ће бити обавезни да плаћају порез само на доходак остварен у Србији.

в) Пореска основица

Приликом утврђивања пореске основице примењује се објективни нето принцип, јер се од прихода одбијају трошкови настали при њиховом остварењу или очувању. Законом се признају трошкови у одређеном проценту од бруто прихода (тзв. нормирани трошкови) или стварни трошкови. У зависности од врсте прихода прописани су

³⁵² Вид.:чл. 9. ЗПДГ

³⁵³ Предлог измена ЗПДГ-а из 2013. године је задржао одредбу по којој би се плаћао порез по основу **приписаног (импутираног) прихода од власништва на непокретности**. Обвезници овог пореза би била лица која поседују више од једне непокретности, за оне непокретности у којима немају пребивалиште или не обављају самосталну делатност, као и лица која поседују пољопривредно земљиште површине веће од 5 ha. Међутим, опорезивање приписаног прихода од непокретности није уведено, јер предлог није усвојен у скупштинској процедури.

³⁵⁴ Резидент је лице које на територији Републике има пребивалиште или уобичајено боравиште (односно, непрекидно или са прекидима борави најмање 183 дана у периоду од 12 месеци), центар пословних и животних интереса, као и лице упућено у иностранство ради обављања послова у дипломатском или конзуларном представништву Републике, или међународну организацију ради обављања послова за Републику Србију (вид.: чл. 7. и 8. ЗПДГ).

различити износи нормираних трошкова. Нормирани трошкови за ауторе, носиоце сродних права и права индустријске својине сврстани су у три групе: 50%, 43% и 34%, уз могућност признавања стварних трошкова. За приходе од издавања непокретности прописан је нормирани трошак од 25%, такође, уз могућност признавања стварних трошкова. Само за приходе који су остварени изнајмљивањем станова, соба и постеља путницима и туристима, под условом да је плаћена боравишна такса, нормирани трошкови су у висини до 50%. Код прихода које је законодавац сврстао у остале приходе прописана је различита висина нормираних трошкова. За целу групу ових прихода они износе 20%, осим код прихода спортиста и спортских стручњака - 50%, а из групе других прихода издвојени су приходи које је физичко лице остварило од продаје пољопривредних и шумских производа, тј. плодова и лековитог биља - 90%.³⁵⁵

Поступак опорезивања прихода од самосталних делатности се разликује од осталих цедуларних пореза. Пореску основицу чини опорезива добит која се утврђује у пореском билансу усклађивањем добити исказане у билансу успеха. На та усклађивања прихода и расхода, капиталних добитака и губитака, као и губитака из ранијих година примењује се порески режим опорезивања добити правних лица.³⁵⁶ Поред тога, закон даје могућност пореским обвезницима да поднесу захтев за паушално опорезивање. Поред основног услова да обвезник није у стању да води пословне књиге или је њихово вођење отежано, неопходно је да се не ради о некој од категорија предузетника којима право на паушално опорезивање није признато (нпр. трговина на велико и мало, хотели, ресторани, послови пореског саветовања, књиговодствени и ревизорски послови).³⁵⁷

³⁵⁵ Вид.: чл. 85. ст.3, 5, ЗПДГ.

³⁵⁶ Вид.: чл. 33, 35. ЗПДГ.

³⁵⁷ Вид.: чл. 40 ст. 2. ЗПДГ.

Табела 1. Цедуларни порези на доходак грађана у Србији

цедуларни порези	специфичности у поступку утврђивања пореске основице	пореска стопа	пореске олакшице	начин утврђивања пореске основице и плаћања
порез на зараде		10%	лични одбитак на име егзистенцијалног минимума (11.000 дин.) пореска олакшица за запошљавање нових лица и лица са инвалидитетом	по одбитку
порез на приходе од самосталне делатности	примена пореског режима опорезивања добити правних лица могућност паушалног опорезивања	10%	порески подстицаји по основу улагања	по решењу за паушално опорезивање; самоопорезивањем за предузетнике који воде посл.књиге
порез на приходе од ауторских права, права сродних ауторском праву и права индустријске својине	нормирани трошкови(50%,43% и 34%) за приходе од ауторских и сродних права стварни трошкови за приходе од права индустријске својине могућност за временско разграничење прихода*	20%		по одбитку; самоопорезивањем ако исплатилац прихода није предузетник или правно лице
порез на приходе од капитала	нормирани трошкови само за приходе од издавања сопствене непокретности (25%,50%); могућност признавања стварних трошкова	15% 20% за приходе од издавања непокретности	пореска ослобођења камате на: -динарске депозите и -државне обвезнице	по одбитку, ако је исплатилац правно лице или предузетник; самоопорезивањем за камате и приходе од издавања непокр., ако исплатилац није правно лице или предузетник
порез на капиталне добитке		15%	ослобођење у циљу решавања стамбеног питања	самоопорезивањем
порези на остале приходе: - од давања у	нормирани трошкови за све (20%)			по одбитку; самоопорезивањем,

закуп покретне имовине;	(само за приходе од давања у закуп могућност признавања стварних трошкова)	20%	неопорезивање малих згодитака до 11.000 дин.	ако исплатилац није правно лице или предузетник
- добици од игара на срећу;		20%		по одбитку
- од осигурања лица;		15%		по одбитку
- спортиста и спортских стручњака;	само за приходе спорт.и спорт.струч.-50%	20%		по одбитку
- други приходи	само за приходе од продаје пољопр.и шумск.произв.-90%	20%	40% умањење обрачунаог пореза за члана омладинске или студенске задруге	по одбитку, ако је исплатилац правно лице или предузетник

* За дела која је стварао дуже од једне године, аутор има право да захтева да му се утврђени приход дели на онолико делова колико је година дело стварано, али не дуже од пет година.

Извор: Одредбе чл. 3. и чл. 13. до чл. 86, од чл. 99. до чл. 100а. Закона о порезу на доходак грађана Републике Србије ("Сл.гласник РС", бр. 24/01, 80/02, 80/02 - др. закон, 135/04, 62/06, 65/06 - исправка, 31/09, 44/09, 18/10, 50/10, 91/11 - УС, 93/12, 114/21 - УС, 8/13 - усклађ. дин. изн., 47/13, 48/13 - испр, 108/2013 и 6/2014 - усклађ. дин. изн.(у даљем тексту: ЗПДГ).

г) Пореске стопе

У цедуларном систему Србије примењују се три различите пропорционалне стопе: 10%, 15% и 20%. За сваку врсту цедуларног пореза прописана је посебна пореска стопа, изузев пореза на остале приходе где су у примени две стопе.

д) Пореске олакшице

Законом је прописано више различитих олакшица.

У групи олакшица *социјално политичког карактера* најважније су:

- прописивање личног одбитка на име егзистенцијалног минимума код пореза на зараде;
- ослобођење од пореза на капиталне добитке уколико порески обвезник уложи средства у решавање свог стамбеног питања и стамбеног питања чланова своје породице, односно, домаћинства;

. умањење обрачунаог пореза код пореза на друге приходе под условом да приход оствари члан ученичке, омладинске или студенске задруге до навршених 26 година живота ако је на школовању у институцијама средњег, вишег или високог образовања.

Од пореских олакшица *економског карактера* треба навести следеће:

- пореска олакшица за запошљавање нових лица и лица са инвалидитетом код пореза на зараде која се састоји у праву послодавца на повраћај дела плаћеног пореза на новозапослено лице, тј. ослобађа обавезе плаћања пореза из зараде за инвалидно лице;³⁵⁸

- порески подстицаји код пореза на приходе од самосталне делатности по основу улагања у основна средства у сопствену делатност и по основу улагања у складу са прописима којима се уређује подстицање улагања у привреду;³⁵⁹

- пореска ослобођења на динарске депозите и хартије од вредности чији је издавалац Република.

Олакшица *административно техничког карактера*:

- неопорезивање малих згодитака код пореза на добитке од игара на срећу.

1.3.2. Годишњи порез на доходак грађана

Синтетичку компоненту система опорезивања дохотка грађана у Србији чини годишњи порез на доходак.

а) Порески објекат. - Годишњи порез на доходак не опорезује збир нето прихода из свих извора, изузети су следећи:

- капитални добици;

- приходи од капитала, осим прихода од издавања непокретности који улазе у основицу годишњег пореза на доходак;

- добици од игара на срећу и

- приходи од осигурања лица.

б) Порески обвезник. - Као корективни, годишњи порез на доходак не опорезује све пореске обвезнике пореза на доходак него само оне коју су остварили доходак

³⁵⁸ Одредбама чл. 21в. и чл. 21г. ЗПДГ детаљно су прописани услови за примену ове олакшице, нпр. под новим лицем се подразумева лице које се налазило код националне службе за запошљавање најмање 6 месеци, као и процентуално одређени део пореза за који се ослобађа за новозапослено лице, нпр. ако је засновао радни однос са најмање једним, а највише девет лица тај износ је 65%.

³⁵⁹ На услове и начин признавања пореских подстицаја предузетницима примењује се порески режим код опорезивања добити правних лица (чл. 39. ЗПДГ).

изнад одређеног износа. Према постојећој законској одредби, плаћају га само они грађани чији је укупан доходак у календарској години већи од троструког износа просечне годишње зараде по запосленом исплаћене у Републици Србији у години за коју се утврђује порез према подацима органа надлежног за послове статистике.³⁶⁰

Табела 2. Годишњи порез на доходак грађана у Србији

доходак	пореске стопе	пореске олакшице	начин утврђивања и плаћања
<ul style="list-style-type: none"> - зарада; - опорезиви приход од самосталне делатности; - опорезиви приход од ауторских и сродних права и права индустријске својине; - опорезиви приход од издавања непокретности; - опорезиви приход од давања у закуп покретне ствари; - опорезиви приход спортиста и спортских стручњака; - опорезиви други приходи. 	<p>10%</p> <p>за износ до шестоструке прос.годиш.зараде</p> <p>10%+15%</p> <p>за износ преко шестр. прос.годиш.зараде</p>	<p>лични одбитак за пореског обвезника 40% од прос.год.зараде *</p> <p>одбици за за издржаваног члана породице 15% од прос. годишње зараде **</p>	<p>по решењу ***</p>

* За 2014. годину износи 294.845 дин.

** За 2014. годину износи 110.567 дин.

*** Годишњи порез на доходак грађана се утврђује решењем надлежног пореског органа. Порески обвезник је дужан да поднесе пореску пријаву по истеку године за коју се утврђује порез најкасније до 15. маја наредне године.

Извор: Одредбе од чл. 87. до 89. ЗПДГ.

³⁶⁰ Тај износ за опорезивање годишњим порезом на доходак грађана за 2014. годину је 2.211.336,00 динара

в) Пореска основица. - Износ зараде и опорезивих прихода који улазе у годишњи порез се умањују за плаћене порезе и доприносе за обавезно социјално осигурање. Зарада се умањује за све плаћене порезе и доприносе, а опорезиви приходи за износ плаћених пореза на терет лица које је зараду или приход остварило.³⁶¹ Од тако утврђеног дохотка одбија се износ који представља лимит за улаз у систем годишњег пореза на доходак.

$$\begin{array}{r} \text{доходак} \\ - \\ \text{неопорезиви износ} \\ = \\ \text{доходак за опорезивање} \end{array}$$

Пореска основица, коју чини опорезиви доходак, се добија када се од дохотка за опорезивање одбију лични одбитак и одбитак за издржаване чланове породице, са ограничењем да њихов укупана износ не може бити већи од 50% дохотка за опорезивање.

$$\begin{array}{r} \text{доходак за опорезивање} \\ - \\ \text{(лични одбитак+ одбитак за издржаване чланове породице)} \\ = \\ \text{опорезиви доходак} \end{array}$$

г) Пореска стопа. - Према постојећем закону у примени су прогресивне стопе годишњег пореза на доходак грађана и то тзв. рашчлањена прогрессија, код које је пореска основица подељена на трансхе.

д) Пореске олакшице.- У систему годишњег пореза на доходак налазе се две пореске олакшице, чије је прописивање имало за циљ уважавање личних и породичних прилика пореског обвезника. Прву олакшицу чини лични одбитак за пореског

³⁶¹ У доходак улази и износ који је исплаћен лицу на име повраћаја доприноса за обавезно социјално осигурање. Највиша годишња основица доприноса је петоструки износ просечне годишње зараде у Србији ислаћене у години за коју се обрачунавају и плаћају доприноси (вид: чл. 43. ст. 1. Закона о доприносима за обавезно социјално осигурање, "Сл. гласник РС", бр. 84/04, 61/05, 62/06, 5/09, 52/11, 101/11, 47/13 и 108/13(у даљем тексту: ЗДОСО). Ако основица за плаћене доприносе прелази износ највише годишње основице за календарску годину, обвезник има право на повраћај тако више плаћеног износа доприноса (вид: чл. 66. ст. 1. ЗДОСО).

обвезника на име егзистенцијалног минимума. Друга олакшица се односи на издржаване чланове породице.

2. НЕКА АКТУЕЛНА ПИТАЊА ПОРЕСКЕ ПРОЦЕДУРЕ

2.1. Модификација пореског односа

Проблематика опорезивања се не завршава дизајнирањем одговарајућих пореских облика, садржаних у пореским законима. Колико год да су испоштовани захтеви које савремена теорија и пракса постављају приликом обликовања пореског система, у недостатку адекватне пореске процедуре постоји реална опасност за остваривање циљева опорезивања. Правилно законско уређивање пореског поступка, у коме се утврђују и наплаћују порези, као и доследна примена правила поступка, у приличној мери, утичу на степен остваривања планираних циљева опорезивања.³⁶² Порескопроцесна регулатива појављује се као средство или "алат" за примену материјалног пореског права.³⁶³ У Србији органи Пореске управе када примењују материјалнопореске законе и друге прописе на конкретне случајеве, поступају према правилима пореског поступка.³⁶⁴ У пореском поступку, као посебном управном поступку најпре се примењује, према правилу *lex specialis derogat lege generalis*, процедура прописана за порески поступак тек потом општи управни поступак.³⁶⁵ Примена адекватне процедуре је претпоставка за правилно и законито поступање пореских органа приликом решавања о правима и обавезама физичких и правних лица у пореским управним стварима. Доношењем незаконитих и неправилних пореских

³⁶² Димитријевић, М., *Порески поступак у нашем праву*, Зборник радова Правног факултета у Нишу бр. 49/2007, 291.

³⁶³ Анђелковић, М., Димитријевић, М., *Пореско право Србије*, 179.

³⁶⁴ Порески поступак представља скуп правно уређених радњи Пореске управе при примењивању пореских прописа на конкретне животне случајеве (Поповић, Д., *Пореско право, op.cit.* 149).

³⁶⁵ Порески поступак у Србији је регулисан Законом о пореском поступку и пореској администрацији Републике Србије ("Сл. гласник РС", бр. 80/02, 84/02 - исправка, 70/03, 55/04, 61/05, 85/05 - др. закон, 62/06 - др. закон, 61/07, 20/09, 72/09 - др. закон, 53/10, 101/1, 2/12 - исправка, 93/12), у даљем тексту - ЗПППА, а општи управни поступак Законом о општем управном поступку Републике Србије ("Сл. лист СРЈ" бр. 33/97, 31/01 и "Сл. гласник РС" бр. 30/10), у даљем тексту - ЗУП.

управних аката вређају се права и правни интереси пореских обвезника, али и јавни интерес у области опорезивања.³⁶⁶

Традиционални однос пореских органа и пореских обвезника, у коме су порески органи активна а порески обвезници пасивна страна, подразумевао је поступање пореских органа са позиција државне власти. У данашње време, са променама у сектору јавне управе под утицајем идеје о *New Public Management* ("новог јавног управљања"), долази до модификације порескоправног односа. У амбијенту савремене демократије, која као посебну друштвену вредност прокламује заштиту људских права и слобода, правима пореских обвезника посвећена је значајна пажња. Такође, савремене државе, суочене са финансијском кризом, приморане су на успостављање таквог порескоправног односа у коме се порески обвезници не посматрају искључиво као пасивна страна пореског односа.³⁶⁷ Стварањем позитивног става пореских обвезника, у прихватању и испуњавању пореских обавеза, напушта се традиционални концепт давања примата њиховим обавезама. Пружање одређених гаранција његовог порескоправног положаја требало би да осигура квалитетнији однос са пореском администрацијом.³⁶⁸ Бројни фактори на страни пореске администрације могу негативно утицати на став обвезника према прихватању пореских обавеза. Недовољна стручност, савесност и објективност у раду пореске администрације, као и њен однос према пореским обвезницима (као што су ароганција, шиканирање, непредусретљивост) утичу на отпор плаћању пореза.³⁶⁹ Земљама насталим на овим просторима, упоредо са модернизацијом пореских структура, предстојао је задатак реформисања пореских администрација. Нови концепт функционисања пореске администрације, условљен савременим развојем фискалних односа, захтевао је промене од једне класичне, конзервативне, хијерахијско - наредбодавне у модерну експертску пореску администрацију.³⁷⁰

Уместо потчињеног субјекта порескоправног односа, савременим трендовима пореском обвезнику предвиђена је улога корисника пореских услуга. Савремени порески поступак се развија у правцу сарадње пореских органа и пореских обвезника,

³⁶⁶ Димитријевић, М., *Усаглашеност начела пореског поступка у Србији са начелима управног права Европске уније*, 301.

³⁶⁷ Димитријевић, М., *Европски стандарди и права обвезника пореза у Србији*, Правни живот бр. 10/2006, 885.

³⁶⁸ Анђелковић, М., *Права обвезника у пореском систему*, Зборник радова Правног факултета у Нишу бр. 42/2002, 161.

³⁶⁹ Jelčić, V. i dr., *Financijsko pravo i finansijska znanost*, 195.

³⁷⁰ Димитријевић, М., *Реформски изазови модернизације пореске администрације у Србији*, Правни живот бр. 10/2003, 439.

која ће омогућити лакше и квалитетније обављање пореских послова и смањивање броја спорова између пореских органа и пореских обвезника.³⁷¹ У остваривању услужно оријентисаног концепта рада, порески органи користе нове методе и технике рада. Захваљујући развоју информационе технологије, у могућности су да пружају потребне информације и адекватну едукацију пореским обвезницима. То су различити видови електронске комуникације, од информација на сајту пореске администрације до унапред испуњених пореских пријава које се користе у неким земљама, на пример, од земаља са ових простора у Словенији. Услед прерастања порескоправних односа из директних контаката у комуникацију путем савремене информационе технологије долази до деперсонализације пореских односа. Смањењем непосредних контаката у процесу опорезивања, фискус настоји да избегне непотребне сукобе и злоупотребе пореских субјеката.³⁷²

Поред услужне оријентације, у смислу олакшавања испуњавања обавеза пореских обвезника савремена пореска администрација примењује меру која се ређе користи у оквиру концепта новог јавног управљања - приватизацију државних активности. Очигледни примери учешћа приватног сектора у функционисању пореске администрације су порези по одбитку и самоопорезивање.³⁷³ Путем ових техника повећава се ефикасност у раду пореских органа, смањивањем административних трошкова, али долази до повећања трошкова плаћања пореза на страни других пореских субјеката. У условима пословања пореских обвезника у међународним оквирима и развоја информационих технологија, за пореске администрације поступак утврђивања и наплате пореза представља својеврстан изазов. Због смањеног фискалног ефекта повећање трошкова опорезивања је ограничено. Држава кроз ширење самоопорезивања, прикривено, пребацује део административних трошкова на обвезнике.³⁷⁴

Савремене државе и њихове пореске администрације посебну пажњу посвећују подстицању пореске сагласности.³⁷⁵ Стварањем претпоставки за добровољно

³⁷¹ Димитријевић, М., *Порески поступак и смернице савременог правног и друштвеног живота*, Правна ријеч бр. 27/2011, Удружење правника Републике Српске, Бања Лука, 371.

³⁷² Анђелковић, М., *Модификације пореске процедуре*, 2009, 295.

³⁷³ *Ibid.*, 291.

³⁷⁴ Анђелковић, М., Димитријевић, М., *Пореска администрација пред савременим друштвеним изазовима*, Теме бр. 4/2013, 1766.

³⁷⁵ Пореска сагласност се може дефинисати као степен у коме се порески обвезници повинују пореским законима (Димитријевић, М., *Пореско право као огледало друштвене стварности*, Научни скуп са међународним учешћем "Право и друштвена стварност", Правни факултет Универзитета у Приштини са привременим седиштем у Косовској Митровици, 2014, 72).

прихватање пореских обавеза, настоји се да се обезбеди већи износ наплаћених јавних прихода. Пореском политиком, предвиђеном пореским законима се ствара потенцијал за прикупљање пореских прихода, али износ који ће се слити у буџет у великој мери зависи од поступања пореских органа у пореском поступку.³⁷⁶ Уместо традиционалног односа у коме фискус наступа са позиција силе, савремене јурисдикције се "приближавају" пореском обвезнику. Основни разлог за то може се објаснити Колберовим запажањем, који је вештину опорезивања упоредио са черупањем гуске, тако да се са што мање гакања добије што више перја.³⁷⁷ Овакав однос према пореском обвезнику је посебно значајан у данашње време. У условима глобализације националним пореским администрацијама се намећу бројни изазови због све већег стицања дохотка ван граница. У немогућности провере тачности пореских пријава, пореске администрације су приморане да постигну одговарајућу равнотежу између "услугне" и извршне функције са циљем промовисања добровољног плаћања пореза.³⁷⁸ Осавремењавањем односа према пореским обвезницима, пореске власти утичу на свест и јачање пореског морала. То настоје да постигну већим укључивањем пореских обвезника у поступак утврђивања и наплате пореза. Такве промене се означавају као кооперативност пореских обвезника у пореском поступку.³⁷⁹

Ради смањења избегавања плаћања пореза од стране мултинационалних компанија, промене порескоправног односа су највидљивије управо према њима. Савремене пореске администрације посебну пажњу посвећују побољшању контаката са великим пореским обвезницима. Нови приступ, усмерен на стварање позитивног односа према испуњавању пореских обавеза, заснива се на очекивању транспарентности у њиховом понашању. Посебан значај има једна професија која је у нашем пореском систему релативно новија - пореско саветовање. Улогом пореског саветника се обезбеђује правна заштита пореских обвезника у целокупном поступку опорезивања. Њиховом активношћу се афирмише начело професионалности у порескоправном поступку и олакшава пореским обвезницима приступ државним органима.³⁸⁰ Посебну новину представља примена института алтернативних начина

³⁷⁶ Димитријевић, М., *Обележја права на добру управу у пореском поступку*, Зборник радова Правног факултета у Нишу бр.52/2008, 137.

³⁷⁷ Анђелковић, М., *Права обвезника у пореском систему*, 171.

³⁷⁸ *Ibid.*, 171-172.

³⁷⁹ Димитријевић, М., *Значај кооперативности пореских обвезника у савременом пореском систему*, Зборник радова "Право Републике Србије и право ЕУ - стање и перспективе", 419.

³⁸⁰ Анђелковић, М., *Пореско саветовање у функцији извршавања пореских обавеза*, зборник радова "Приступ правосуђу-инструменти за имплементацију европских стандарда у правни систем Републике Србије", књига 4, 101.

решавања пореских спорова у једном броју земаља. Његово увођење има за циљ разрешавање спорних пореских ситуација у ранијој фази.³⁸¹ Тако се у традиционални порески однос уносе одређене модификације. Из превентивних разлога, однос са супротстављеним интересима његових субјеката прераста у однос у коме постоји већа комуникација, сарадња и разумевање.³⁸²

2.2. Међународна размена пореских информација и заштита права пореских обвезника на поверљивост пореских података

Проблем избегавања плаћања пореза у савременим државама добија нове размере. Глобализација привредних токова утицала је на обављање привредних активности независно од државних граница и неометано кретање капитала у потрази за већим профитом. Неслућени развој информационих технологија, са друге стране, даје "техничку подршку" обављању савременог пословања. Познато је да државе, само у оквиру својих граница, располажу својим пореским суверенитетима. Примена принципа резиденства је, нарочито у садашњем амбијенту, "условна", јер зависи од понашања пореских обвезника. Обухватање пореском обавезом обвезника који послује у другим пореским јурисдикцијама, по принципу неограничене пореске обавезе, полази од претпоставке његове потпуне лојалности земљи резиденства.³⁸³ Мањак средстава у каси, услед неповољних економских кретања, додатно врши притисак на државе да разним активностима обезбеде наплату планираног нивоа прихода. Поред подстицања добровољног плаћања пореза, предузимањем низа мера на националном нивоу, најновије активности су усмерене на обезбеђивање услова за интензивнију међународну пореску сарадњу. Посебна важност у помоћи коју државе међусобно пружају једна другој се придаје размени пореских информација. Питање решавања међународног двоструког опорезивања, у оквиру кога и питање размене информација, традиционално је предмет међудржавног споразумевања. У новије време, сарадња пореских администрација између држава добија мултилатерални приступ.

³⁸¹ Детаљ. о алтернативном решавању пореских спорова вид.: Анђелковић, М., *Редифинисање пореских односа*, стр.63-65.

³⁸² *Ibid.*, 58.

³⁸³ Анђелковић, М., Димитријевић, М., *Пореска администрација пред савременим друштвеним изазовима*, 1770.

Поред тога што је значајна за решавање проблема двоструког опорезивања, међуржавна размена пореских информација представља једну од основних мера за сузбијање неправичне пореске конкуренције. Размена информација је један од највећих проблема у области опорезивања прихода од штедње. Државе које представљају пореске рајеве не показују спремност да сарађују са другим државама и пруже им информације о приходима које су на њиховим територијама остварили појединци и компаније. На међународном нивоу најзначајније активности на отклањању штетне пореске праксе одвијају се у оквиру међународних организација - ОЕЦД и ЕУ. ОЕЦД је 1998. године усвојила Пројекат о неправичним пореским режимима.

У оквиру ОЕЦД прва правила о размени пореских информација су постављена у члану 26. Модел конвенције о порезима на доходак и имовину, на основу кога су закључивани билатерални споразуми. Следећи корак у регулисању административне пореске сарадње представља Модел споразума о размени пореских информација. Не представљајући обавезујући инструмент, садржан је у две верзије у зависности од броја држава потписница, билатералну и мултилатералну. На нивоу ЕУ први обавезујући инструмент којим се регулише размена информација је Директива о опорезивању прихода од штедње у облику камате из 2005. године. Она уводи аутоматску размену информација, јер обавезује државу чланицу у којој је исплаћена камата да аутоматски пружи информације другој држави чланици чији је резидент прималац камате. Важан документ представља и Конвенција ОЕЦД и Савета Европе о узајамној административној помоћи у пореским стварима из 1988. године.

Доношењем докумената на међународном плану постепено се успостављају међународни стандарди размене пореских информација. Ревидирањем члана 26. Модел конвенције и доношењем Модел споразума, у циљу ефикасније размене пореских информација, инсистира се на транспарентности. Постојање банкарске тајне више није разлог за органичење размене пореских информација. Од размене на захтев, такође, међуржавна размена пореских информација креће се у правцу успостављања аутоматске. Код размене на захтев постоје ограничења која се састоје у томе да се размена информација односи на појединачни случај, да држава може захтевати потребне податке тек пошто исцрпи своје изворе (начело супсидијарности) и да податке до којих је дошла може користити само у поступку који је изричито наведен у захтеву. Аутоматска размена, која подразумева систематско и периодично достављање пореских

података, доприноси спречавању настанка ситуација које могу довести до пореске евазије.³⁸⁴

Интензивна активност у регулисању размене пореских информација, ма како значајна за решавање проблема пореске евазије и двоструког опорезивања, отвара нека питања. Наметање међународних стандарда у размени пореских информација од стране међународних финансијских организација, иза којих стоје фискални интереси економски високо развијених земаља, носи одређене ризике по националне државе. Посредством правила о међународној пореској сарадњи постепено слаби национални фискални суверенитет. Како су државе мање спремне да прихвате снижење пореских стопа или усклађивање пореских основица него административну пореску сарадњу, то се, на прикривен начин, посредно врши усклађивање националних пореских система.³⁸⁵ Путем кампање против пореских оаза, како тврде неки аутори, скреће се пажња међународне пореске јавности са настојања да се постепено спроводи тиха хармонизација националних пореских система.³⁸⁶

Прописивањем да банкарска тајна више није разлог за одбијање размене информација нарушава се и ограничава национална регулатива о тајности и поверљивости података. Земље извора (пореске оазе) су на извршан начин принуђене да изврше измене у домаћем законодавству, независно од својих националних интереса. Ове земље би имале више штете него користи, јер тајност традиционално представља основу у банкарским односима.³⁸⁷ Пример нарушавања фискалног суверенитета представља и једна мера усвојена на националном нивоу. Законом о извршењу плаћања са рачуна страних финансијских институција (*Foreign Account Tax Compliance Act*) - FATCA, САД су прошириле пореску јурисдицију у целом свету. Овим актом се обавезују све стране финансијске институције на достављање података о приходима америчких пореских обвезника, под претњом примене пореза по одбитку од 30% на камате и дивиденде исплаћене у САД.³⁸⁸

У поступку убрзане међудржавне размене пореских информација велики изазов постоји у погледу заштите права пореских обвезника на поверљивост. Развој

³⁸⁴ Стојановић, С., *Пружање услуга међународне размене информација у пореским стварима*, Финансије бр. 1-6/2011, 227-229.

³⁸⁵ Анђелковић, М., *Размена информација као вид међународне пореске сарадње*, "Заштита људских и мањинских права у европском правном простору", 2012, 170,175.

³⁸⁶ Инсистирање на укидању банкарске тајне је посебно било усмерено на Швајцарску, која се традиционално сматра пореском оазом, мада је, у ствари, највећа оаза у Европи Лондон (Анђелковић, М., *Глобалне пореске иницијативе*, Зборник Правног факултета у Нишу, бр. 71/2015, 116).

³⁸⁷ Анђелковић, М., *Размена информација као вид међународне пореске сарадње*, 172, 175.

³⁸⁸ *Ibid.*, 168.

информационе технологије је омогућио, једноставним поступком уношења и чувања података у рачунарском систему, интензивнију административну пореску сарадњу. Истовремено, то је и опасност по приватност пореских обвезника, јер постоје техничке могућности за њихово неовлашћено коришћење. Спречавање ерозије националних пореских основица јесте добар разлог за оправдање сарадње пореских администрација, али постоји потенцијална опасност да ће право на приватност и поверљивост података пореских обвезника бити угрожена. У међународним оквирима, порески обвезници готово да немају могућности заштите ових права, јер нису уговорне стране међународних пореских споразума. Такође, не могу се, за разлику од других лица, обратити Европском суду за људска права, с обзиром да се члан 6. Европске конвенције о људским правима не примењује на обичне пореске спорове.³⁸⁹

Правни инструменти донети у оквиру ОЕЦД не предвиђају експлицитну заштиту ових права пореских обвезника. Поверљивост се обезбеђује на посредан начин, преко института третирања прикупљених информација као тајне према унутрашњим законима државе која их је прикупила и кроз ограничење коришћења података само у конкретне сврхе за које су и тражени. Може се рећи да је тежња савремених држава у обезбеђивању поверљивости података, али не и гарантовању права у поступку размене пореских података. Делом је последица бојазности да би обавештавање обвезника обесмислило размену пореских информација, јер би била доведена у питање њена ефикасност.³⁹⁰ Мали број земаља обезбеђује експлицитну заштиту права пореских обвезника у међудржавној размени пореских података. Обично се прописује право на обавештавање пореског обвезника да инострани порески орган тражи информације. Споран је тренутак у коме порески обвезник треба да буде обавештен, да ли у моменту пријема захтева или након што је информација достављена. Уколико је прихваћена ова друга опција, обавештавање обвезника губи смисао јер он више није у могућности да се супротстави постављеном захтеву.³⁹¹ У неким земљама прописано је право на консултације, када се у поступку прикупљања информација омогућава пореском обвезнику да се изјасни о постављеном захтеву и право на интервенцију. Међутим, ова права су од значаја уколико се врши размена на захтев. Због инсистирања на

³⁸⁹ Анђелковић, М., *Фундаментална права пореских обвезника и њихова заштита у савременим информационо - технолошким условима*, Страни правни живот бр. 3/2008, 165-166.

³⁹⁰ Цвјетковић, Ц., *Права пореских обвезника у поступку размене информација*, Зборник радова Правног факултета у Новом Саду, 2/2012, 459.

³⁹¹ *Ibid.*

аутоматској размени података, та права *de facto* не би пружала никакву заштиту и сигурност пореским обвезницима и успоравала би одвијање таквог процеса.³⁹²

Порески обвезници у Србији имају право на поверљивост и тајност. Подаци до којих је пореска администрација дошла у пореском поступку чувају се као службена тајна.³⁹³ Установљавањем обавезе да порески обвезник сарађује са пореским органом, да му доставља податке у пореске сврхе, као и да се о њима изјашњава, створен је простор да порески обвезник добрим делом открије и информације и податке из свог личног, породичног и професионалног живота. Да се не би угрозио однос сарадње и поверења субјеката порескоправног односа, што би за последицу имало угрожавање јавног интереса у области финансирања јавних потреба, потребно их је заштити преко института пореске тајне.³⁹⁴

Могућност за пружање међународне правне помоћи постоји у пореском поступку, било да Пореска управа пружа помоћ иностраном пореском органу било да се Пореска управа обраћа иностраном пореском органу за пружање помоћи.³⁹⁵ Слично, ЗУП, као *lex generalis*, прописује да се на међународну правну помоћ примењују одредбе међународних уговора. У ситуацији када међународног уговора нема, међународна правна помоћ се пружа под условима прописаним законом.³⁹⁶ У поступку у коме је инострани порески орган захтевао пружање пореских информација, наша пореска администрација нема обавезе према пореском обвезнику да га о томе извести. Наше пореско право не предвиђа ни једно од три права (право обавештавања, право консултације и право интервенције). У Хрватској, на пример, постоји право на обавештавање, при чему је моменат обавештавања везана за тренутак пријема захтева. Предвиђа се обавеза да се, пре достављања информације и документације у иностранство, лицу на које се односе, омогући да се о томе обавести.³⁹⁷

Нашим пореским обвезницима дато је право на увид у податке и право на исправку. У пореском поступку они могу да остваре увид у податке о утврђивању и наплати пореза који се о њима воде код Пореске управе и имају право да захтевају измену непотпуних или нетачних података.³⁹⁸ За остваривање овог права у поступку размене пореских информација са иностраним пореским органима, међутим, не постоје

³⁹² Анђелковић, М., *Право обвезника на поверљивост и тајност у међународној размени пореских информација*, Зборник радова Правног факултета у Нишу, бр. 68/2014, 747.

³⁹³ Чл. 24. ст. 1. тач.4. ЗПППА.

³⁹⁴ Димитријевић, М., *Правни положај пореских обвезника*, 59-62.

³⁹⁵ Чл. 157. ст. 1. ст. 2 и ст. 3. ЗПППА.

³⁹⁶ Чл. 31. ст. 4. ЗУП.

³⁹⁷ Ћл. 95. ст. 4. Опći porezni zakon

³⁹⁸ Чл. 24. ст.1. тач. 6. ЗПППА.

могућности. Наиме, претпоставка за реализацију овог права је обавештавање пореског обвезника о захтеву иностраног пореског органа за достављање информација.³⁹⁹

Посматрано у контексту заштите људских права, право на приватност је тековина савременог демократског друштва. Појављује се као једно од гарантованих права и у оквиру ЕУ. Према Европској конвенцији за заштиту људских права и основних слобода из 1950. године сваки појединац има право на поштовање свог приватног и породичног живота, дома и преписке.⁴⁰⁰ Србија је, попут других земаља, својим законодавством нормативно уредила заштиту личних података. У погледу протока података интересантна је одредба Закона о заштити података о личности којим се дозвољава изношење ових података из Србије у државе чланице Конвенције о заштити лица у односу на аутоматску обраду личних података Савета Европе. Дозвољено је, такође, изношење података у државе које нису чланице ове конвенције или у међународну организацију под условом да је у њој, прописом или уговором о преносу података, обезбеђен степен заштите у складу са конвенцијом.⁴⁰¹ Државе чланице ЕУ, као и оне које претендују да то постану су у обавези да обезбеде слободан проток личних података. Чини се да се слободној размени информација, по овој конвенцији, даје предност у односу на приватност. Стране уговорнице не могу само ради заштите приватности, да забране или услове издавањем некаквих специјалних дозвола, прекогранични проток личних података на територију друге стране уговорнице.⁴⁰²

Имајући у виду заштиту права на приватност пореских обвезника, како са аспекта пореске регулативе, тако и са ширег аспекта - заштите људских права, може се закључити да ће велики изазов за државе у наредном периоду бити њихова заштита. Оправданим се, свакако, могу сматрати настојања за обезбеђивањем међудржавне пореске сарадње, добрим делом и због стварања услова за смањивање могућности пореске евазије. Слободан проток пореских података између држава претпоставља обезбеђивање заштите права пореских обвезника. У условима развоја информационих технологија, заштита поверљивости је, свакако, један од приоритетних циљева савремене администрације. Међутим, стварна примена заштите поверљивости

³⁹⁹ Цвјетковић, Ц., *Права пореских обвезника у поступку размене информација*, 465.

⁴⁰⁰ Чл. 8 ст. 1. Европске конвенције за заштиту људских права и основних слобода.

⁴⁰¹ Чл. 53. ст. 1. и ст. 2. Закона о заштити података о личности ("Сл.гласник" бр. 97/2008, 104/2009-др. закон, 68/2012 - одлука УС и 107/2012).

⁴⁰² Чл. 12. ст. 2. Закона о потврђивању Конвенције о заштити лица у односу на аутоматску обраду личних података ("Сл. СРЈ - Међународни уговори", бр. 1/92, "Сл.СЦГ - Међународни уговори бр. 11/2005 - др. закон и "Сл. РС - Међународни уговори, бр. 98/2008 - др. закон и 12/2010).

размењених информација ће изостати уколико обвезници нису обавештени о томе. Инсистирање на глобалном увођењу аутоматске размене података у условима пуког прокламовања стандарда поверљивости размењених информација наноси штету савесним пореским обвезницима. Дугорочно, унутар "глобалне пореске мреже" наћи ће се сви порески обвезници, не само порески утајивачи.⁴⁰³

2.3. Право на приватност пореских обвезника пред изазовима савременог опорезивања

Једно од значајних права у поступку утврђивања, наплате и контроле пореза је право на приватност, јер су порески органи често у ситуацији да задиру у приватну сферу пореског обвезника. Танана граница између увида у потребне информације о пореском обвезнику и његове приватности доводи се у питање, посебно појавом нових тенденција у опорезивању. Развој информационе технологије донео је бројне предности у домену администрирања, стварањем базе података о пореским обвезницима. Бојазан да ће подаци који се односе на њихову приватност или који представљају пословну тајну, који су достављени пореским органима, бити употребљени у неке друге сврхе или да ће увид у њих имати неовлашћена лица, је легитимна.⁴⁰⁴

У пракси се ово право остварује избегавањем непотребног узнемиравања пореских обвезника, неоправданим претресом стана или тражењем информација које нису од значаја за одређивање пореске обавезе.⁴⁰⁵ Подаци до којих долази порески орган могу се односити на финансијске активности, па је посебно осетљиво питање банкарске тајне. Традиционално, банке имају законску обавезу чувања тајности података својих клијената, јер их не могу саопштавати трећим лицима или их неовлашћено користити. Порески органи су законом овлашћени да им банке ове податке могу саопштавати, при чему су дужни да их чувају као пореску тајну. Са друге стране, у савременим условима развоја информационих технологија, отварају се питања и у погледу других информација о пореским обвезницима (на пример, његове породичне прилике, здравствено стање).

⁴⁰³ Анђелковић, М., *Право обвезника на поверљивост и тајност у међународној размени пореских информација*, 744,794.

⁴⁰⁴ Поповић, Д., Илић-Попов, Г., *Дужности и права пореских дужника*, Правни живот бр. 10/1997, 202.

⁴⁰⁵ Анђелковић, М., *Права обвезника у пореском систем*, 166.

Питање банкарске тајне је актуелно последњих деценија, јер је присутна активност на међународном нивоу која иде у правцу њеног потискивања. Ревидирањем члана 26. Модел Конвенције ОЕЦД из 2005. године и Моделом споразума о размени пореских информација ОЕЦД из 2002. године намеће се стандард транспарентности, јер више не постоји могућност позивања на банкарску тајну као разлог за одбијање пружања пореских информација. Према нашим прописима, банкарска тајна представља пословну тајну.⁴⁰⁶ Непостојање опасности од одавања пословне тајне јесте услов за пружање правне помоћи иностраном пореском органу. Али, овај услов се захтева само у случају непостојања међународног уговора.⁴⁰⁷ Значи, постоји могућност и за другачије поступање домаћег пореског органа, јер ће се, ако се пружање правне помоћи заснива на међународном уговору, применити правила тог уговора. Хрватска, као чланица ЕУ, обавезала се од 2013. године на размену података са другим државама чланицама о исплаћеним каматама на штедњу физичких лица. Кључну улогу у аутоматској размени података, предвиђеној Директивом ЕУ о опорезивању прихода од штедње, имају исплатиоци прихода, а то су најчешће банке, јер су дужни да у одређеним роковима доставе податке националној пореској администрацији. Имајући у виду обавезујући карактер Директиве и опредељење за чланство у ЕУ, Србија ће бити у ситуацији да прихвати аутоматску размену података.

Идеја о замени традиционалног пореза на доходак порезом на потрошњу прати дискусије које се у САД озбиљно воде о потреби радикалне пореске реформе. Порез на новчани ток (енгл. *cash flow tax*) прати потрошњу путем новчаног тока, по узору на утврђивање основице пореза на добит, мада су само елементи *cash flow* модела заступљени у појединим земљама (на пример, у Брчко Дистрикту, са ових простора). У једном предлогу пореза на новчани ток предлаже се коришћење квалификованих рачуна и мерење потрошње према приливу и одливу прихода са тих рачуна.⁴⁰⁸ Увођење пореза на новчани ток би имало предности које истичу његови заговорници, али би то, истовремено, представљало изазов у погледу права на приватност. Кретање свих прихода и расхода преко тих рачуна створило би огромну базу података о личном и породичном животу пореских обвезника. Мада не постоје поуздани показатељи да ће у неком наредном периоду доћи до замене "класичног" пореза на доходак порезом на

⁴⁰⁶ Чл. 46. ст. 1. Закона о банкама ("Сл.гласник РС", бр. 107/2005, 91/2010 и 14/2015).

⁴⁰⁷ Чл. 157. ст. 2, ст.3. тач. 4. ЗПППА.

⁴⁰⁸ Aurbach, A., Bradford, D., *Generalized Cash Flow Taxation*, Journal of public Economics 88, 975-976.

новчани ток, заокружен систем мера за заштиту права приватности требало би да буде приоритетан задатак.

Новине у поступку опорезивања представљају и предлози о коришћењу смарт картица у пореске сврхе. Пореске смарт картице (енгл. *tax smart cards*) садржавале би информације о пореском обвезнику које се електронски чувају и аутоматски ажурирају. Предлог потиче од средине 90-тих година у САД, да се свакој породици обезбеди годишња смарт картица која би имала кредит за порез на промет у зависности од величине породице. Приликом сваке куповине, са смарт картице би се одбијао износ пореског кредита, тек након тога плаћао би се порез.⁴⁰⁹ Као предност пореских смарт картица наводи се административна ефикасност. Чување и ажурирање података о пореском обвезнику на овај начин може унапредити администрирање порезом. Потенцијална њихова предност је и у погледу смањивања могућности за избегавање плаћања пореза. Као што, на пример, плаћање картицом уместо готовином смањује могућности за пореску превару од стране трговца.⁴¹⁰ Такође "пааметне" картице могу имати улогу у погледу редистрибутивне функције пореза. Како садрже информације о пореском обвезнику и о његовим приходима, које се електронски чувају и ажурирају, персонализоваће пореску обавезу.⁴¹¹ Гледано у будућност, она би могла да садржи и генетске информације. Економска снага пореског обвезника се мери видљивим показатељима (доходак, потрошња и имовина). Такође, из разлога практичне примене, не узима се у обзир урођена способност појединца. Она није мерљива, али са генетским подацима или барем нечим у корелацији са урођеном способношћу може бити мерљива, а пореска обавеза се може базирати на томе.⁴¹²

Употреба иновационих технологија у процесу опорезивања носи ризик у погледу поверљивости података пореског обвезника, и то не само оних које се односе на утврђивање његове економске снаге, него и бројних других, из његовог приватног и породичног живота. Како не постоји апсолутно сигуран систем заштите од упада у националне базе пореских података, пореским обвезницима нико не може да гарантује да се прикупљени подаци неће злоупотребити.⁴¹³ Конвенција о заштити лица у односу

⁴⁰⁹ Slemrod, J., *Taxation and Big Brother: Information, Personalization and Privacy in 21 st Century Tax Policy*, Annual Lecture to the Institute of Fiscal Studies, London, September, 26, 2005, 17.

⁴¹⁰ Cowell A.F., *Problems and Promise of Smart Cards in Taxation*, National Tax Journal, Vol. 61 No4, Part 2: Technology, Privacy and the Future of Taxation (December, 2008), 878.

⁴¹¹ Slemrod, J., *Taxation and Big Brother: Information, Personalization and Privacy in 21 st Century Tax Policy*, *op.cit.*, 17.

⁴¹² *Ibid.*

⁴¹³ Анђелковић, М., *Сарадња пореских администрација*, Зборник радова "Право Републике Србије и право ЕУ - стање и перспективе", 225.

на аутоматску обраду личних података садржи обавезу предузимања одговарајућих мера заштите од неodobреног коришћења, измене и сл. Поред тога, прописане су додатне мере заштите, на пример, да лице буде обавештено да се води аутоматизована збирка са личним подацима, као и њена сврха, право на достављање тих података у разумним роковима, да има право, према потреби, на исправку и подношење жалбе за поједине категорије података (о здравственом стању и сл.).⁴¹⁴

Парадоксално, управо право на приватност, као тековина савременог демократског друштва, највише је угрожено. Како тврде неки аутори, потпуна транспарентност економске снаге пореског обвезника, за којом теже савремене пореске администрације, представља фазу у планираном процесу потпуног надзора над животом и радом свих људи. Укључивање пореских информација у свеобухватно прикупљање, обраду и складиштење личних података путем глобалне информационе мреже, може се претпоставити, неће се користити само у борби против пореске евазије и других облика финансијског криминалитета. Светска пореска власт ће имати увид у све економско финансијске трансакције обвезника, нарочито са повлачењем готовине из платног промета.⁴¹⁵ Током 2014. године у медијима је најављено да ће шведске банке забранити плаћање готовином, а потом је то учинила и Данска. Почело је са забраном плаћања готовином у већем износу у појединим земљама, на пример, у Француској до износа од 1.000 евра. Иза настојања за развој аутоматске мултилатералне размене пореских информација крије се тежња светске елите да успостави потпуну контролу над свим трансакцијским и финансијским токовима физичких и правних лица, уз укидање демократских слобода и права.⁴¹⁶ У условима када камере снимају на сваком кораку, користе се разне идентификационе картице, микрочипови уграђују у одећу, .. неслућене су размере праћења. Уз укидање готовине, чија је најјава изазвала полемику у стручној јавности, али и забринутост становништва, стварају се могућности за тотални надзор над грађанима, јер плаћање картицом оставља електронски траг. Бојазан да се ради о наговештајима успостављања тоталитарног режима по "сценарију" Џорџа Орвела у књизи "1984", у коме приватности нема, јер "Велики Брат те посматра", је оправдана.

⁴¹⁴ Чл. 6. и чл. 8. Конвенције.

⁴¹⁵ Анђелковић, М., *Фундаментална права пореских обвезника и њихова заштита у савременим информационо - технолошким условима*, 168-169.

⁴¹⁶ Анђелковић, М., *Право обвезника на поверљивост и тајност у међународној размени пореских информација*, 741.

3. ПОРЕЗ НА ДОХОДАК ФИЗИЧКИХ ЛИЦА У СВЕТЛУ АКТУЕЛНИХ ПИТАЊА ФИСКАЛНОГ ФЕДЕРАЛИЗМА

3.1. Расподела фискалног суверенитета између наднационалног нивоа и земаља чланица: право Европске уније у домену пореза на доходак физичких лица

Установљавањем заједничког тржишта, чији је основни циљ обезбеђивање несметаног остваривања тзв. четири слободе: слобода кретања људи, слобода промета роба, услуга и капитала, стварањем економске и монетарне уније, ЕУ је постала својеврсна конфедерација. Монетарна политика је централизована у рукама наднационалног нивоа, јер су државе чланице уласком у Европску монетарну унију (ЕМУ) изгубиле монетарну сувереност, док је фискална политика децентрализована. У условима када је уређење пореског система и вођење пореске политике остало у надлежности држава чланица постоји опасност да, услед различитих правних решења, настану препреке за функционисање унутрашњег тржишта ЕУ. Хармонизација пореза⁴¹⁷ у ЕУ показала се неопходном. Главни економски разлог за пореску хармонизацију се састоји у томе да производња и потрошња треба да се одвијају на основу стварних економских трошкова и користи, а не на основу опредељујућег утицаја пореских фактора.⁴¹⁸ Брисању разлика у пореским прописима доприноси и пореска конкуренција. У настојању држава чланица да своје пореске законе прилагоде повољнијим пореским третманима, због усмеравања кретања људи, промета роба, услуга и капитала ка привредама оних земаља чланица чији су порески системи стимулативнији, долази до спонтаног уједначавања пореских закона.⁴¹⁹ Насупрот томе, предузимају се одговарајуће мере за сузбијање оне пореске конкуренције која производи штетне појаве. Пореска конкуренција може изазвати трошак у виду губитка потенцијалних пореских прихода у земљи чланица из које су премештени производни фактори.⁴²⁰ Посматрано са аспекта мобилности основица, сматра се да пореска

⁴¹⁷ Под *пореском хармонизацијом* се подразумева координација пореских система држава чланица ради избегавања националних пореских мера које могу негативно утицати на функционисање заједничког тржишта (Kesner-Škreb, M., *Fiskalni federalizam*, Financijska teorija i praksa 33 (2)(2009), 305).

⁴¹⁸ Илић-Попов, Г., *Пореска хармонизација у оквирима европске интеграције*, Индустија 4/2008, 74.

⁴¹⁹ Врањеш, М., *Доминирајуће теме и дилеме на подручју пореског права Европске уније (III)*, Право: теорија и пракса, 11-12/2006, Нови Сад, 10-11.

⁴²⁰ Илић-Попов, Г., *Пореска хармонизација у оквирима европске интеграције*, 74.

конкуренција може довести до умањења пореза на мобилне основице на рачун опорезивања немобилних основица. То значи да ће се финансирање производње јавних добара вршити из немобилних основица, а да ће мобилне основице уживати користи од производње јавних добара без плаћања цене.⁴²¹

Поједини аутори пореску хармонизацију у ЕУ посматрају као алтернативни приступ фискалном федерализму.⁴²² Наиме, стварањем ЕУ као конфедерације отворило се питање оптималне расподеле фискалних овлашћења између нивоа земаља чланица и наднационалног нивоа. Према традиционалној фискалној теорији, постоје одређена оквирна правила у изградњи фискалног система на више нивоа. Стабилизациона и редистрибутивна функција захтевају примарну одговорност на централном нивоу.⁴²³ Стабилизациона функција јавних финансија треба да се спроводи на централном нивоу. Због тзв. *leakage* ефекта фискална функција стабилизације једино је и могућа на нивоу централне власти. Редистрибутивна функција треба претежно да се организује на нивоу централне власти, мада се делимично може спустити и на локални ниво. За алокацијску функцију примењује се начело да се јавна добра нуде на оном нивоу власти који одговара њиховом карактеру.⁴²⁴ Одредницу примене правила о оптималној расподели фискалних функција у оквирима ЕУ, поред одредби оснивачког уговора, по којима пореска политика не спада у искључиву надлежност Уније, чини и једно од начела права ЕУ - начело супсидијарности. У теорији фискалног федерализма ово начело подразумева да се одговорност за одређене фискалне функције препушта оном нивоу власти на коме се оне најбоље могу остварити.⁴²⁵ Међутим, главни проблем централизовања појединих функција, односно, њиховог препуштања наднационалном нивоу, лежи у неспремности држава чланица да препусте веће фискалне одговорности нивоу ЕУ. Отуда се хармонизацијом, односно, усклађивањем и координацијом појединих делова фискалних система и фискалних политика земаља чланица постиже "фискално заједништво" у ЕУ.⁴²⁶

⁴²¹ Стојановић, С., *Пореска конкуренција versus пореска хармонизација у Европској унији*, Финансије бр. 1-6/2009, 15.

⁴²² Šimović, J., Šimović, H., *Fiskalni sustav i fiskalna politika Europske unije*, Pravni fakultet, Zagreb 2006, 6.

⁴²³ Musgrave, R. – *Теорија јавних финансија*, Београд, 1973, 146.

⁴²⁴ Jurković, P. *Javne financije*, Masmedia, Zagreb, 2002, 146.

⁴²⁵ Према **начелу супсидијарности** ЕУ делује у подручјима која нису у њеној искључивој надлежности само ако и у мери у којој се циљеви предложеног деловања држава чланица не могу ефикасно остварити, него се на бољи начин могу остварити на нивоу ЕУ (чл. 5. ст. 3. Уговора о ЕУ (Пречишћени текст Уговора о ЕУ и Уговора о функционисању ЕУ (Consolidated versions of the Treaty on European Union and the Treaty on the Functioning of the European Union, *Official Journal* C 83, 30.3.2010.))

⁴²⁶ Šimović, J., Šimović, H., *Fiskalni sustav i fiskalna politika Europske unije*, 14.

У пореској хармонизацији најдаље се отишло у домену посредних пореза. Разлози за њихову хармонизацију сасвим су разумљиви, јер би различита пореска оптерећења посредним порезима произвела дисторзије на унутрашњем тржишту заједнице. Опорезивање непосредним порезима нема директног утицаја на јединство унутрашњег тржишта, отуда висок степен пореске хармонизације у домену ових пореза није потребан.⁴²⁷ Ипак, разлози за одређени ниво усклађивања прописа држава чланица којима се уређују непосредни порези постоје. Разлике у висини пореског оптерећења прихода од рада и прихода од капитала које настају када се економске активности одвијају између земаља чланица, као и прекомерно оптерећење које настаје двоструким опорезивањем нарушавају конкуренцију и слободно кретање економских фактора на унутрашњем тржишту заједнице.⁴²⁸

Разлика у пореској хармонизацији посредних и непосредних пореза постоји и у погледу правног основа. Хармонизација за посредне порезе предвиђена је у самом оснивачком акту, јер је у *члану 93.* прописано да Савет, одлучујући једногласно, у складу са одговарајућом законодавном процедуром, након консултације са Европским парламентом, Економским и социјалним комитетом, доноси одредбе за усклађивање законодавства о порезу на промет, акцизама и осталим облицима посредних пореза у мери у којој је такво усклађивање нужно да би се обезбедило успостављање и функционисање унутрашњег тржишта и избегло нарушавање тржишне конкуренције.⁴²⁹ Највише пажње у хармонизацији фискалних система држава чланица ЕУ посвећено је порезу на промет.⁴³⁰ За непосредне порезе, са друге стране, не постоји обавеза хармонизације и тај је процес текао споро, готово са врло малим резултатима, нарочито у домену пореза на доходак физичких лица. У литератури се најчешће основ за хармонизацију проналази у одредбама *члана 94.* Уговора о функционисању ЕУ, које се не односе на непосредне порезе већ се уопштено уређује усклађивање законодавства држава чланица. Према овом члану, Савет, одлучујући једногласно, у складу са

⁴²⁷ Врањеш, М., *О начелима пореског права Европске уније*, Зборник радова Правног факултета у Новом Саду 2/2006, 336.

⁴²⁸ Илић-Попов, Г., *Пореско право Европске уније*, Београд, 2004, 105-106.

⁴²⁹ Члан 93. Уговора о функционисању ЕУ, односно, члан 113. Пречишћеног текста Уговора о ЕУ и Уговора о функционисању ЕУ (Consolidated versions of the Treaty on European Union and the Treaty on the Functioning of the European Union).

⁴³⁰ Историјски корак је учињен 1960. године оснивањем Комисије за фискална и финансијска питања, којом је руководио универзитетски професор Fritz Neumark, на чији предлог је Веће ЕЕЗ донело одлуку да се у земљама чланицама уведе порез на додату вредност. Законодавна активност је имала за резултат неколико директива, међу којима су посебно значајне: Директива 77/388/ЕЕС о хармонизацији закона о порезима на промет земаља чланица, позната под називом Шеста директива и Директива 112/2006 која је у потпуности заменила Шесту директиву.

посебним законодавним поступком, након консултација са Европским парламентом, Економским и социјалним комитетом, доноси директиве за усклађивање оних законских и других прописа држава чланица које непосредно утичу на успостављање и функционисање унутрашњег тржишта.⁴³¹ По том тумачењу, *члан 94.* пружа основу за мере из области непосредних пореза на нивоу заједнице, али само у оној мери у којој су неопходне за функционисање заједничког тржишта.⁴³²

Поред правних аката, улогу у процесу пореске хармонизације у ЕУ има пракса Европског суда правде.⁴³³ Велики утицај на формулисање пореских политика земаља чланица има управо Европски суд правде, јер се сматра једном од најефикаснијих институција у ЕУ у погледу отклањања пореских препрека за несметано одвијање економске активности унутар те заједнице.⁴³⁴

За разлику од пореза на промет, где је установљен обавезујући облик за све државе чланице (као и за државе које претендују на чланство у ЕУ) у виду пореза на додату вредност (ПДВ), у *домену пореза на доходак физичких лица* у примени су различити модели. Порез на доходак је у целини под искључивом надлежношћу држава чланица и његова хармонизација неће бити у разматрању чак ни када заједница постигне већи степен интеграције, осим у мери у којој је неопходно спречити прекограничну дискриминацију или препреке за остваривање четири слободе.⁴³⁵ Задржавањем фискалног суверенитета држава чланица у домену *пореза на доходак*, мало је постигнуто на наднационалном нивоу, донета је једна директива и две препоруке:

*1. Директива о опорезивању прихода од штедње у облику камате*⁴³⁶ има за циљ да елиминише двоструко економско опорезивање прихода од штедње у форми камате исплаћене у једној држави чланици лицу које је резидент друге државе чланице. Уводи се обавеза аутоматске размене података, по којој земља чланица у којој је исплаћена

⁴³¹ Односно члан 115. Пречишћеног текста Уговора о ЕУ и Уговора о функционисању ЕУ (Consolidated versions of the Treaty on European Union and the Treaty on the Functioning of the European Union).

⁴³² Terra, V.J.M., Watel, P.J., *European Tax Law*, Kluwer Law, 2005, 247.

⁴³³ Европски суд правде има богату праксу директне примене четири основне слободе (детал. о томе: Илић-Попов, Г., *Пореско право Европске уније*, Београд, 2004, 27-57.

⁴³⁴ *Ibid*, 26.

⁴³⁵ Terra, V.J.M., Watel, P.J., 243-244.

⁴³⁶ Council Directive 2003/48/EC on taxation of savings income in the form of interest payments, *Official Journal L 157*, 26.6.2003, Council Directive 2004/66/EC, *Official Journal L 168*, 1.5.2004, Council Directive 2006/98/EC, *Official Journal L 363*, 20.12.2006, Council Directive 2014/48/EU of 24 march 2014, *Official Journal L 111/50*, 15.4.2014.

камата аутоматски пружа информације земљи резиденства примаоца камате, да би се ефективно опорезовао у тој држави.

Директивама се задире у фискални суверенитет земаља чланица, јер оне преузимају обавезу да своје националне прописе ускладе са директивом уз задржавање дискреционог права у погледу начина на који ће постићи имплементацију. У случају непредузимања одговарајућих имплементационих мера у одређеном року, примат ће имати секундарно комунитарно право над националним правом државе чланице. Према *estoppel* принципу, Европски суд правде је заузео став да се грађани држава чланица могу позивати непосредно на директиву. По овом правилу доказивања, преузетом из *common law*, држави чланици се не допушта да се позива на свој пропуст да би неком ускратила право које би му припадало да је благовремено донета мера која је изостала.⁴³⁷ За разлику од директива, препоруке немају обавезујући карактер.

1. *Препорука о пореском третману нерезидентних лица*⁴³⁸ прописује да нерезидентна физичка лица која остварују већи део свог укупног дохотка (најмање 75%) уживају исти порески третман као резидентни те државе чланице у којој остварују доходак.

2. *Препорука о пореском третману малих и средњих предузећа*⁴³⁹ има за циљ да отклони непостојање неутралности приликом опорезивања друштва лица у односу на друштва капитала, јер су друштва лица подвргнута порезу на доходак који се чешће примењује са прогресивним стопама, док се друштва капитала опорезују пропорционалном стопом пореза на добит. Овом препоруком се уводи могућност права опције ових предузећа да се опорезују порезом на добит.

Током протеклих година децентрализована фискална политика са неразвијеним фискалним системом⁴⁴⁰ показала се као слаба карика у функционисању ЕУ. Стварањем Европске економске монетарне уније (ЕМУ) и увођењем евра 1999. године, вођење монетарне политике држава чланица пренето је на наднационални ниво.⁴⁴¹ Како је

⁴³⁷ Поповић, Д., Илић-Попов, Г., *Екстерна димензија секундарног права Европске уније о директним порезима*, *Анали Правног факултета*, бр.1/2012, Београд, 37.

⁴³⁸ Commission Recommendation 94/79/EC of 21 December 1993 on the taxation of certain items of income received by non-residents in a Member State other than in which they are resident, *Official Journal* L039 of 10 February 1994.

⁴³⁹ Commission Recommendation 94/390/EC of 25 May 1994 concerning the taxation of small and medium-sized enterprises, *Official Journal* L 177 of 9 July 1994.

⁴⁴⁰ Буџет ЕУ је једини елемент фискалног система на нивоу ЕУ, али и он је без класичних функција које има национални буџет.

⁴⁴¹ Вођење монетарне политике је пренето у надлежност Евросистема, који сачињавају Европска централна банка и националне централне банке држава чланица ЕМУ. Велика Британија и Данска су добиле посебан статус (тзв. *opt-out* клаузуле) уговором, те нису биле у обавези да приступе ЕМУ.

фискална политика остала у надлежности националног суверенитета држава чланица било је неопходно установити одређена фискална правила на наднационалном нивоу. То је отпочето тзв. критеријумима конвергенције (тзв. критеријуми из Мастрихта 1992. године) (енгл. *convergence criteria*), који постављају услове које државе чланице ЕУ треба да испуне како би ушле у трећу фазу економске и монетарне уније, увођењем евра и постале чланице Европске монетарне уније (енгл. *Economic and Monetary Union*). Доношењем Пакта о стабилности и расту (енгл. *Stability and growth Pact*), који се примењује од 1999. године, даље су разрађени критеријуми који се односе на државне финансије, одређивањем границе буџетског дефицита и државног дуга.⁴⁴² Одредбе из Пакта које се односе на спречавање прекомерног дефицита обавезивале су не само чланице ЕМУ, него и остале чланице ЕУ. Међутим, показало се да постојећа фискална правила нису потпуно делотворна, па се приступило њиховим променама, установљавањем новог фискалног оквира. Посебан значај има Споразум о стабилизацији, координацији и управљању у економској и монетарној унији (*Treaty on Stability, Coordination and Governance in the Economic and Monetary Union*) који је потписан 2012. године. Споразумом се не само уводе нова фискална правила у ЕУ, већ намећу и одређена ограничења националних фискалних политика.⁴⁴³

Сам концепт стварања ЕМУ, која представља јединствени случај у историји када монетарно уједињење није праћено фискалном унијом, предмет је бројних теоријских дилема и даје опречне одговоре у погледу њене будућности. Од настојања за успостављањем фискалне уније као јединог решења за опстанак еврозоне до оснаживања фискалних правила изнијансирани су погледи на решавање овог проблема.⁴⁴⁴ Као што је напред речено, пореска хармонизација се уводи са циљем отклањања дисторзија које могу настати на заједничком тржишту у оквирима ЕУ услед различитих националних прописа држава чланица. Пореска хармонизација јесте

Државе које су постале чланице ЕУ после 1992.год. нису могле добити ову клаузулу, па су биле обавезне да уведу евро.

⁴⁴² Пакт о стабилности и расту прихвата критеријуме конвергенције у погледу дефицита и јавног дуга:

- буџетски дефицит земље чланице не сме прећи 3% БДП и

- удео државног дуга у БДП не сме бити већи од 60%,

и иде корак даље, предвиђајући поступак у случају прекомерног дефицита.

⁴⁴³ Споразум у фискални оквир уноси примену златног правила на националном нивоу кроз одредбу тзв. кочнице за дугове (енг. *debt brakes*). Држава потписница преузима обавезу да ово правило инкорпорира у устав или закон (детал.о томе: Голубовић, С., *Фискална правила у Европској монетарној унији*, Ниш, 2012. 168-169).

⁴⁴⁴ Уколико државе чланице нису спремне да фискалну надлежност пренесу на наднационалне институције, фискална правила која имају већи кредибилитет могла би обезбедити фискалну дисциплину. У том случају било би неминовно у институционални оквир ЕМУ уградити одредбе којима се регулише поступак у случају банкрота државе чланице (*ibid*, 182-183).

потребна, може се закључити, али да ли је и довољна. У том контексту, аргументовано се може бранити став да је за функционисање привреде у опште прихваћеним и уједначеним условима привређивања на подручју ЕУ од готово виталног значаја дефинисање заједничке фискалне, посебно, пореске политике.⁴⁴⁵ Остаје отворено питање да ли је следећи корак на путу ка јачању европске интеграције успостављање заједничке фискалне политике.

3.2. Фискална децентрализација на европском простору

Последњих деценија 20. века уместо дотадашње централизоване државе, наступа тренд децентрализације у вршењу државних послова. Преношење надлежности на ниже нивое власти (регионе или јединице локалне самоуправе) налази своје оправдање у захтевима савремене демократије, настојању да се државна власт на својеврстан начин "приближи" грађанима. То спуштање пружања јавних услуга на нижи (супранационални) ниво има и своју економску логику, јер савремена држава, која брине о економском расту, мора водити рачуна и о ефикасном пружању јавних услуга. Децентрализација се може објаснити следећом теоремом: јединица државне власти која је најближа грађанима може пружити оне јавне услуге које највише одговарају њиховим преференцијама и може најбоље прилагодити своје трошкове локалним преференцијама. Као агенти централне државе, локалне јединице пружају јавне услуге грађанима на својој територији, водећи рачуна о ефикасности, која подразумева такво пружање услуга када је друштвена гранична корист једнака граничним трошковима услуга.⁴⁴⁶

Да би се спровео до краја, процес децентрализације мора бити праћен одговарајућом фискалном децентрализацијом која омогућава остваривање аутономије нижих нивоа власти у домену јавних прихода и јавних расхода, односно, мора имати одговарајућу финансијску "подршку". Адекватна расподела фискалних овлашћења не представља ништа друго до настојање да се "постигне политичка и финансијска

⁴⁴⁵ Врањеш, М., *Доминирајуће теме и дилеме на подручју пореског права Европске уније (II)*, Право: теорија и пракса, 3-4/2006, Нови Сад, 10.

⁴⁴⁶ Yilmaz, S., Ebel D.R., *Način mjerenja fiskalne decentralizacije i njen uticaj na makroekonomske pokazatelje* (u: Fiskalna decentralizacija u Hrvatskoj, radovi sa konferencije), Institut za javne finansije, Zagreb, 2002, 29.

равнотежа односа фискалних органа централне и локалне јединице у циљу оптималног вршења функција које су им уставом и законом поверене".⁴⁴⁷

Јачање финансијске аутономије локалних јединица у земљама са европских простора добило је одраз у доношењу **Европске повеље о локалној самоуправи**⁴⁴⁸ (акт Савета Европе, ступио на снагу 1988. године, ратификовао га највећи број земаља чланица). Члан 9. Европске повеље, који се односи на локално финансирање, у складу са основним постулатима савремене фискалне теорије, препоручује да би јединице локалне самоуправе требало да имају право на адекватна *сопствена финансијска средства* којима слободно располажу. Финансијска средства, према Повељи, одређена су у складу са овлашћењима прописаним уставом и законом. Кључну тачку у обезбеђивању финансијске аутономије локалних власти представља став поменутог члана који прописује да део, а ако је могуће и сва финансијска средства треба да потичу од локалних пореза и такса чију висину они могу да одређују у оквиру ограничења датих статутом.⁴⁴⁹ Повеља садржи и одредбе о *институцији финансијског изједначавања* која има за циљ заштиту финансијски слабијих локалних јединица (отклањање хоризонталне неравнотеже). Основно је правило да таква процедура или мере не смеју умањити слободно одлучивање локалних органа власти које они имају у оквиру својих одговорности. Субвенције локалним органима, по правилу, су ненаменске, не смеју угрозити право локалних органа на слободно политичко одлучивање.⁴⁵⁰ У погледу *задуживања*, локални органи власти могу то чинити ради капиталног инвестирања, приступом на националном тржишту капитала.⁴⁵¹

Расподела фискалних овлашћења и решавање питања припадности прихода настаје као одговор на баланс између различитих нивоа власти. Међутим, из искуства земаља са високим степеном фискалне децентрализације може се закључити да се централни и нижи нивои власти не појављују нужно као супростављене стране. Јачање уставних и финансијских позиција једног нивоа власти не значи аутоматски слабљење тих позиција других нивоа власти. Локална самоуправа у тзв. северно-европској групи земаља (Данска, Норвешка, Шведска и Финска) ужива снажан уставни статус и финансијску аутономију. Прави пример земље високог степена децентрализације са социјалном заштитом је Шведска. Њене општине имају висок степен самоуправе и

⁴⁴⁷ Ловчевић, Ј., Институције јавних финансија, Београд, 1997, 86.

⁴⁴⁸ Поред Европске повеље, други значај документ је **Светска декларација о локалној самоуправи** (из исте године).

⁴⁴⁹ Чл. 9. ст. 1-3. Европске повеље.

⁴⁵⁰ Чл. 9. ст. 5-6. Европске повеље.

⁴⁵¹ Чл. 9. ст. 7. Европске повеље.

одговорне су за извршавање главног дела социјалног програма и образовања. Уживају и велику финансијску аутономију, јер се већи део њихових активности финансира локалним порезима (око 60%). Шведски систем локалне власти се може описати као мање-више интегративни систем централно локалних власти, јер аутономија шведских општина није резултат слабих законских овлашћења централне власти.⁴⁵²

3.2.1. Осврт на основна питања фискалне децентрализације

На приходној страни посматрано, како је улога пореза у обезбеђивању средстава за финансирање свих, па и нижих нивоа власти незаобилазна, велики значај у фискалној теорији се даје **пореској аутономији**.⁴⁵³ У првом реду, пореска аутономија зависи од расподеле пореских овлашћења. Поједини аутори говоре о твз. формалним критеријумима за утврђивање, односно, оцену степена пореске аутономије. Наиме, овлашћење на увођење пореза и нормирање елемената пореза представља формалну компоненту пореске аутономије.⁴⁵⁴ За оцену садржајне (материјалне) компоненте пореске аутономије од кључне важности су тзв. материјални критеријуми: издашност пореза који је у надлежности нижих нивоа власти и расподела прихода између централне и нижих нивоа власти.⁴⁵⁵ Уколико порез, који се налази у пуној формалној надлежности локалних јединица, није издашан или се у пракси покаже да је удео нижих нивоа власти у расподели тог пореза недовољан, пореска аутономија нижих нивоа власти остаје само формалне природе.⁴⁵⁶

Порез на имовину се традиционално, због немобилности пореске основице, сматра локалним порезом. У разликовању прихода на централне и локалне, мобилност пореске основице представља један од кључних критеријума. Централном нивоу припадају приходи са мобилном пореском основицом, јер нису подесни за увођење на локалном нивоу. Увођењем прихода са мање мобилном или немобилном пореском основицом на локалном нивоу избегава се сељење пореских обвезника у оне локалне

⁴⁵² S. Montin, E. Amna, *Zakon o lokalnoj samoupravi i reforma lokalne samouprave u Švedskoj*, u: *Uparedna iskustva lokalnih samouprava*, Magna Agenda, Beograd, 2002, 89-90.

⁴⁵³ **Пореска аутономија** је показатељ самосталности (аутономности) нижих нивоа власти у регулисању материје опорезивања, у припадности пореских прихода и у располагању њима (нав.према: В. Jelčić et al., 538).

⁴⁵⁴ *Ibid*, 539.

⁴⁵⁵ Нав.према: *ibid*.

⁴⁵⁶ *Ibid*.

заједнице у којима су пореске стопе ниже.⁴⁵⁷ У одређеној мери и порез на доходак испуњава овај захтев немобилности пореске основице, пошто је капитал мобилнији чинилац у односу на фактор рада.⁴⁵⁸ Поред мобилности пореске основице, као критеријуми за одређивање сопствених прихода појављују се и потреба вођења стабилизационе политике и остваривање редистрибутивних циљева фискалне политике. Тако, порези којима се остварују циљеви стабилизационе политике (попут пореза на доходак физичких лица, пореза на добит и општег пореза на потрошњу) не могу бити сопствени приходи локалних јединица. Фискална овлашћења у погледу ових пореза нужно припадају централној власти, јер се само њеним спровођењем на централном нивоу могу ефикасно остварити ти циљеви.⁴⁵⁹ Порези којима се остварују редистрибутивни циљеви фискалне политике, такође, треба да припадају централној власти. Основни разлог што порез на доходак грађана није локални порез лежи у чињеници да би у условима децентрализоване фискалне власти овај порез у великој мери био избегаван, јер би дошло до миграције људи у оне заједнице где је ефективно пореско оптерећење ниже.⁴⁶⁰

Потпуна пореска аутономија свих нивоа власти у једној држави тешко је остварљива, јер би то довело до паралелног опорезивања истог пореског објекта истим порезом од стране више нивоа власти.⁴⁶¹ Пример за то је порез на доходак у САД, који представља школски пример вишеструког опорезивања, јер имају право да га наплаћују у исто време федерација, федералне јединице и општине.⁴⁶² За разлику од слободног (паралелног) опорезивања, код система везане сепарације право на увођење прихода и основно нормирање материје опорезивања је у надлежности централне власти, док се расподела права на увођење појединих јавних прихода врши посебним прописима.⁴⁶³ Код система везане сепарације постоји могућност проширења ограничења и на оне јавне приходе који припадају нижим нивоима власти, нпр. одређивањем горње или доње границе стопа од стране централног нивоа власти.⁴⁶⁴

⁴⁵⁷ Раичевић, Б. *Јавне финансије*, 406.

⁴⁵⁸ Г. Илић-Попов, *Фискални односи у федеративним државама - са становишта јавних прихода* -, у: Иницијатива за фискалну децентрализацију, Раичевић, Б., Илић-Попов, Г., (ред.), PALGO, Београд, 2001, 87.

⁴⁵⁹ Радичић, М., Раичевић, Б., *Јавне финансије теорија и пракса*, Економски факултет Суботица, 2008, 263

⁴⁶⁰ Илић-Попов, Г., *Фискални односи у федеративној држави - са становишта јавних прихода* -, 88.

⁴⁶¹ Овај облик система сепарације прихода, познат као систем слободног (паралелног) опорезивања (вид.: Ловчевић, Ј., 87; Илић-Попов, Г., *Фискални односи у федеративној држави - са становишта јавних прихода* -, 90.) или систем слободне сепарације (вид.: Раичевић, Б. *Јавне финансије*, 398.).

⁴⁶² Ловчевић, Ј., 87.

⁴⁶³ Радичић, М., Раичевић, Б., 259.

⁴⁶⁴ *Ibid.*

Финансирање локалних јединица није довољно сопственим приходима, у првом реду, сопственим порезима, па се дозвољава локалним јединицама учешће у приходима који припадају вишим нивоима власти.⁴⁶⁵ Учешће у законом прописаном проценту у деоби прихода, локалном нивоу власти гарантује одређену извесност у добијању јавних прихода, али значајно ограничава фискалну аутономију, јер немају немају аутономију да утичу на величину свог учешћа у заједничким приходима, имају слободу само у погледу начина трошења прихода који им је припао. То значи, са једне стране, да локалне власти немају могућност да контролишу ниво укупних јавних расхода, и, с друге стране, немају економски подстицај да на ефикасан начин троше средства која су им припала.⁴⁶⁶ Посебну врсту прихода, које проф. Ј. Ловчевић сврстава у заједницу пореских извора чине *прирези*. Виша финансијска власт опорезује објекат главним порезом, а нижој власти се оставља да свој приход утврди у проценту према главном порезу. Од заједничких пореза прирези се разликују по својој самосталности и еластичности јер се утврђују према потребама буџета ниже власти.⁴⁶⁷

Заснивање фискалне децентрализације на сопственим приходима је изузетно важно јер омогућава ***остваривање принципа корисности опорезивања***, који подразумева да за већи обим пружених локалних јавних добара локално становништво плаћа веће порезе.⁴⁶⁸ Фискална децентрализација одсликава савремене тенденције где, са развојем демократског друштва, држава не наступа само као носилац *jus imperium*-а, већ све више постаје пружалац јавних услуга грађанима. Отуда начело еквиваленције, које подразумева плаћање јавних прихода према корисности (*benefit principle*), долази до изражаја на локалном нивоу, јер као најближи грађанима је у могућности да открије њихове преференције. Удео појединца у трошковима пружања јавних услуга, тзв. *индивидуалне пореске цене (Линдалове цене)*⁴⁶⁹ подразумева успостављање одређеног односа између опорезивања и корисности од употребе јавних добара по принципу *do ut*

⁴⁶⁵ Такав систем вертикалне расподеле прихода је познат под називом систем заједнице прихода (вид.: Раичевић, Б. *Јавне финансије*, 399.) или систем заједничких прихода (енгл. *tax sharing*) (вид.: Илић-Попов, Г., *Фискални односи у федеративној држави - са становишта јавних прихода* -, 93).

⁴⁶⁶ Раичевић, Б. *Јавне финансије, op.cit.*, 399-400.

⁴⁶⁷ Ловчевић, Ј., 88-89.

⁴⁶⁸ Анђелковић, М., *Фискална децентрализација у Републици Србији*, Зборник радова Правног факултета у Нишу бр.51/2008, 49.

⁴⁶⁹ У *Линдаловом моделу* (Lindahl 1919), који полази од претпоставке да привредни субјекти на основу одређене расподеле пореза планирају укупну количину јавног добра, пореска цена означава граничну спремност пореских обвезника да плате јавно добро (нав.према: Brummerhoff, D., *Јавне финансије*, Mate, Zagreb, 2000, 80-81).

des. Наравно, код пореза се не може говорити о конкретној противуслугу,⁴⁷⁰ али на локалном нивоу долази до изражаја потреба за успостављањем оптималне комбинације пореза и расхода. Свака локална јединица се труди да обезбеди такву комбинацију пореза и јавних добара која даје највиши могући фискални резидуал (*fiscal residuum*), који представља разлику између користи и трошкова државних активности.⁴⁷¹ Фискална аутономија локалних власти је добра база за остваривање њихове одговорности за прикупљање и трошење прихода. Препуштање одређених овлашћења у погледу регулисања елемената појединих пореза пружа се могућност локалном нивоу да преузме одговорност, чиме се постиже ефикасније трошење расположивих средстава. Кроз могућност да контролишу висину пореског терета (путем одређивања висине пореске стопе), на приходној страни, и висину трошкова пружања јавних услуга, на расходној страни, настаје пореска конкуренција између различитих локалних јединица. Према Тајбаутовој хипотези (*Tiebout 1956*), уз претпоставку мобилности грађана и производних фактора и њиховом располагању информацијама о локалном буџету, разлике у висини локалних буџета утичу на понашање домаћинстава и привредних субјеката. Они могу "гласати ногама", односно, одлучити да промене пребивалиште или седиште привредне активности у складу са својим преференцијама према јавним добрима и према пореском оптерећењу повезаном са тим јавним добрима.⁴⁷²

Основу за локално финансирање, поред пореза на имовину, чине **други непорески приходи**, попут разних врста такси, разних облика накнада.⁴⁷³ Код таксе се ради о противнакнади за јавну услугу, нематеријалне природе која се пружа по захтеву појединца или правног лица. Основ за плаћање таксе лежи у тој посебној користи коју појединац има од конкретне радње државног органа. Таксе служе за измирење трошкова или дела трошкова проузрокованих том радњом.⁴⁷⁴ Висина различитих врста накнада се утврђује у еквивалентном износу према трошковима одржавања и унапређивања употребних својстава тих добара и по правилу не постоји могућност за

⁴⁷⁰ Порезима се финансирају конкретне користи, као што су одбрана територијалног интегритета државе, унутрашња сигурност, правосуђе, али су у односу на кориснике појединачно неодређене користи. Порези јесу цена одређеним услугама, али пружање тих услуга није везано за конкретног појединца (вид.: Jelčić, B. i dr., *Financijsko pravo i financijska znanost*, Narodne novine, Zagreb, 2002, 550).

⁴⁷¹ Brummerhoff, D., *op.cit.*, 494.

⁴⁷² *Ibid*, 495.

⁴⁷³ За ову групу тих различитих врста непореских јавних прихода често се користи заједнички назив - корисничне накнаде (нпр. Jelčić, B. i dr., *op.cit.*, 549-552, Bird, R.M., *Threading the Fiscal labyrinth: Some Issues in Fiscal Decentralization*, National Tax Journal, Vol.44, No 2, 1993, 211-221).

⁴⁷⁴ Ловчевић, Ј., *op.cit.*, 63.

индивидуализовање степена коришћења тих добара.⁴⁷⁵ Међутим, без обзира на различитост ове групе локалних јавних прихода, њихова општа карактеристика је у израженијем присуству принципа корисности у односу на порезе. Свакако, код пореза постоји корисност плаћања, али не појединачна, него "општа". Непорески приходи представљају цену за појединачне користи које од обављања јавних функција имају одређени појединци или групе.⁴⁷⁶ Код ових прихода управо постоји тај непосреднији однос према користи од пружених локалних јавних услуга, због чега их модерна теорија локалних финансија и препоручује.⁴⁷⁷ Модел корисности локалних финансија (*Benefit model*) подразумева да локалне власти треба да обезбеде пружање оних јавних услуга за које су грађани спремни да плате.⁴⁷⁸

3.2.2. Место пореза на доходак у процесу фискалне децентрализације

У расподели фискалних овлашћења између различитих нивоа власти, порез на доходак физичких лица не може имати занемарљиву позицију, јер се ради о једном од најиздашних пореза у савременој држави. Управо у погледу таквих пореза постоји већа заинтересованост свих нивоа власти, јер дају обилнија средства за задовољавање јавних потреба.

Полазећи од критеријума искристалисаних у теорији јавних финансија на основу којих се одређује припадност јавних прихода, порез на доходак традиционално се сврстава у групу пореза који припадају централном нивоу. Како се остваривање циљева стабилизационе политике најефикасније може обезбедити на централном нивоу, порез на доходак би требало да припада централној власти.⁴⁷⁹ Поред тога, прогресивни порези којима се остварују редистрибутивни циљеви фискалне политике треба да буду централизовани.⁴⁸⁰ Ако се редистрибутивна фискална политика спроводи на децентрализованом нивоу, под условом да не постоје препреке за миграцију становништва, дошло би до иселјавања из те заједнице и пресељења у другу заједницу са повољнијом фискалном структуром.⁴⁸¹

⁴⁷⁵ Раичевић, Б., *Јавне финансије*, 277.

⁴⁷⁶ Jelčić, B. i dr., *op.cit.*, 552.

⁴⁷⁷ Bird, R.M., *Threading the Fiscal labyrinth: Some Issues in Fiscal Decentralization*, National Tax Journal, Vol.44, No 2, 1993, 221.

⁴⁷⁸ *Ibid*, 211.

⁴⁷⁹ Радичић, М., Раичевић, Б., *Јавне финансије теорија и пракса*, 263.

⁴⁸⁰ Илић-Попов, Г., *Фискални односи у федеративној држави - са становишта јавних прихода-*, *op.cit.* 88.

⁴⁸¹ Rosen, S.H., Gayer, T., *Javne finansije*, Ekonomski fakultet Beograd, 2009, 22.

Пракса савремених пореских система је питање пореског суверенитета у погледу пореза на доходак физичких лица решила, такође, у корист централне власти. У погледу припадности прихода често се појављује систем заједнице прихода. Сваки ниво власти има право да партиципира у одређеном проценту у приходима од пореза на доходак. На пример, порез на зараде у Чешкој се дели тако што општине добијају 30%, држава 40%, а преосталих 30% добијају окружне канцеларије за финансирање законом прописаних активности.⁴⁸² У Мађарској се на годишњем нивоу одређује удео локалне власти у заједничком порезу на зараде.⁴⁸³ Подела пореза на лични приход на основу порекла нарочито је популарна у посткомунистичким земљама. Званичници локалне владе, као и сви политичари - не преузимају радо политичку одговорност за прикупљање пореза. Такође, званичници локалне власти не воле ни дотације, јер се њихова додела углавном политизује од стране централне власти. Као савршеним решењем за повећање прихода локалне јединице, уз задржавање одговорности централне власти за регулисање и прикупљање прихода, се сматра подела прихода.⁴⁸⁴

Нема сумње да кроз поделу прихода између различитих нивоа власти у одређеном проценту, порез на доходак постаје значајнији извор прихода за јединице локалне самоуправе, имајући у виду његове велике финансијске ресурсе. Потреба за обезбеђивањем средстава неопходних за обављање пренетих јавних овлашћења на ниже нивое власти условила је потребу јачања финансијског потенцијала нижих нивоа власти. Међутим, није довољан само номинални пораст удела прихода локалног сектора, већ и одговарајућа структура прихода. Нагласак је на сопственим приходима, а када се ради о порезима, нагласак је на сопственим порезима, што већег степена децентрализације.⁴⁸⁵ У новије време јављају се тенденције које уносе неке елементе фискалне децентрализације и у систем пореза на доходак физичких лица, тако што се нижим нивоима власти (регионима и локалним јединицама) дају одређена фискална овлашћења. Уочено је да се овај порез може ефикасно применити и на локалном нивоу, чак и у малим јединицама власти, прихватањем неке врсте "шлеповања" уз порез на

⁴⁸² Lacina, K., Vajdova, Z., *Lokalna samouprava u Republici Češkoj*, u: Uperedna iskustva lokalnih samouprava, Magna Agenda, 2002, Beograd, 176.

⁴⁸³ Temesi, I., *Lokalna samouprava u Mađarskoj*, u: Uperedna iskustva lokalnih samouprava, Magna Agenda, 2002, Beograd 208.

⁴⁸⁴ Levitas A., Peteri, G., *Reforme finansiranja između različitih nivoa vlasti u centralnoj Evropi*, y: Реформа система финансирања локалних самоуправа, PALGO CENTAR, Београд, 2004, 30.

⁴⁸⁵ H. Blažić, *Fiskalna decentralizacija u Hrvatskoj: usporedna analiza s Europskom unijom i zemljama u tranziciji* (u: Ekonomska decentralizacija i lokalna samouprava), Ekonomski fakultet Rijeka, 2004, 251.

доходак који дефинише и намеће централна власт.⁴⁸⁶ Неке земље са високим степеном фискалне децентрализације, попут Швајцарске и скандинавских земаља, све више се ослањају на локални порез на доходак, уведен у форми *приреза порезу на доходак* (енг. *surtax*). На пореску основицу и стопу, утврђене на централном нивоу нижи нивои власти (региони и локалне управе) додају своју стопу у облику приреза порезу на доходак. Провинције у Канади примењују доплату (енг. *surcharge*) на принос централног пореза на доходак, систем који се може посматрати као "порез на порез" механизам.⁴⁸⁷

Додатним локалним опорезивањем дохотка акценат је на сопственим приходима, јер је пракса ових земаља показала да велики део сопствених прихода потиче управо од овог пореза.⁴⁸⁸ Приход се сматра сопственим само ако локалне управе имају право да утврђују стопу пореза или висину накнаде или таксе.⁴⁸⁹ Одлика сопствених прихода је управо у томе да локални званичници имају дискреционо овлашћење, али и политичку одговорност за утврђивање колико ће њихови грађани платити.⁴⁹⁰ Поред тога што испуњава један од најважнијих захтева фискалне децентрализације - њено заснивање на сопственим порезима, локални порез на порез на доходак физичких лица је показао и друге погодности. Није нарушена хармоничност фискалног система, јер су на централном нивоу дефинисани пореска основица и порески обвезник и утврђена скала висине пореских стопа. Додатним пореским оптерећењем није нарушена успостављена веза између висине пореске обавезе и способности пореског обвезника да плати порез.⁴⁹¹ Такође, посматрано са аспекта администрирања, овакво опорезивање не утиче на усложњавање поступка, јер се примењује јединствени поступак за наплату и централног и локалног пореза.⁴⁹² Овај механизам локалног пореза на порез на доходак физичких лица препоручује се земљама у транзицији, у којима доминира погрешна тенденција да се заједнички порези посматрају као сопствени приходи локалних самоуправа, а то не могу бити, зато што

⁴⁸⁶ R.O'Sullivan, *Fiskalna decentralizacija u centralnoj i istočnoj Evropi*, у: Иницијатива за фискалну децентрализацију, Раичевић, Б., Илић-Попов, Г., (ред.), PALGO, Београд, 2001, 33.

⁴⁸⁷ T.M. Monteduro, A. Zanardi, *The redistributive effects of the PIT decentralization: evidence from the italian case*, *Giornale degli Economisti e Annali di Economia* Vol.64 No2/3 (2005), 217

⁴⁸⁸ Сопствени порези чине у скандинавским земљама преко 30%, па чак и 60% у Шведској, учешћа у сопственим приходима локалних самоуправа (детално томе вид.: Levitas A., Peteri, G., *Reforme finansiranja između različitih nivoa vlasti u centralnoj Evropi*, 27.).

⁴⁸⁹ *Ibid.*, 25.

⁴⁹⁰ *Ibid.*

⁴⁹¹ С. Крстић, *Изворни приходи у систему финансирања локалне самоуправе у Републици Србији*, Palgo, Београд, 2006, 72.

⁴⁹² *Ibid.*

национална влада и даље контролише стопе и основице ових пореза и може слободно, по својој вољи, да их мења.⁴⁹³ Са техничког становишта ово је најједноставнији начин да се значајно повећа способност локалних самоуправа да прикупљају сопствене приходе. Када национална влада утврди порез на доходак, релативно је једноставно дозволити локалним управама да одређују стопу коју ће грађани плаћати са националним порезом, а који се потом пребацује одговарајућој локалној управи.⁴⁹⁴

Улога пореза на доходак у процесу фискалне децентрализације је значајна, јер доприноси јачању фискалног капацитета јединица локалне самоуправе. У односу на поделу прихода, која је присутна у земљама у транзицији, давање одређених фискалних овлашћења локалним јединицама у погледу пореза на доходак представља већи степен самосталности. Међутим, о фискалној децентрализацији у пуном смислу речи не може бити говора, јер главни део фискалних овлашћења припада централној власти. Елементе пореза на доходак (пореска основица, порески обвезник и распон пореских стопа) утврђује централна власт, док се аутономија нижих нивоа власти састоји само у овлашћењу да на тако утврђене елементе додају пореску стопу коју слободно одређују или у границама које прописује централна власт. Овде се, ипак, не ради о самосталном пореском облику, него о својеврсном допунском јавном приходу, јер је његово увођење, а најчешће и одређивање висине пореске стопе, неодвојиво од главног пореског облика - пореза на доходак који успоставља централна власт.⁴⁹⁵

3.3. Фискални аспект регионализације у европским земљама

У новије време процес демократије се често везује не само за јачање аутономије јединица локалне самоуправе већ и региона. Настојања да се постигне политичка и финансијска равнотежа у вршењу функција централних и субцентралних власти поверених уставом и законима праћена су процесом децентрализације у домену јавних финансија. Уколико долази до спуштања надлежности са централног на регионалне нивое власти говори се о регионализацији.

Основна идеја регионализације је да се кроз такву територијално политичку организацију власти обезбеди остваривање одређених овлашћења региона у вршењу

⁴⁹³ Levitas A., Peteri, G., *Reforme finansiranja između različitih nivoa vlasti u centralnoj Evropi*, 25.

⁴⁹⁴ *Ibid.*, 32-33.

⁴⁹⁵ Димић, С., *Порез на доходак физичких лица у светлу фискалне децентрализације*, Владавина права и правна држава у региону (зборник радова са међународног научног скупа), Правни факултет Универзитета у Источно Сарајеву, 2014, 896.

власти, полазећи од његових историјских, природно географских, демографских и друге специфичности. Поштовањем "аутентичности" региона омогућава се очување самосталности региона, али и истовремено и њихова међусобна сарадња, што доприноси привредном развоју не само региона, него и целокупног националног простора. Наравно, јачање економских позиција региона данас у свету од великог је значаја због постојања огромних економских разлика унутар једне државе. Међутим, и те како је значајна и она друга улога коју регионализација има у погледу развоја демократије и правне државе, јер давање надлежности регионима омогућава "приближавање" државних послова грађанима и њихово прилагођавање специфичним потребама сваког региона. Ради се о надлежностима које се не могу поверити локалним самоуправама, али их је на изванредан начин потребно довести до грађана.

Колико је тренд регионализације узео маха говори и чињеница да је присутан у свим савременим државама. У оквиру ЕУ води се активна регионална политика, оснивањем одређених тела (године 1985. у Стразбуру је основана Скупштина европских регија, као тело ЕУ које заступа интересе регија, а уговором из Мастрихта 1992. године, омогућено је формирање новог тела - Одбор регија). Мада не постоји обавеза установљавања регионалних власти, овај процес је присутан у земљама чланицама ЕУ. Поред тога, тенденција јачања аутономије регионалних нивоа власти постоји и у земљама у транзицији.

О процесу регионализације постоје различити ставови, често и дијаметрално супротни, у научним, стручним и политичким круговима. Најчешће се као аргумент против регионализације, оно због чега су највише забринути противници регионализације, истиче опасност од "растакања" државе. Давање одређених надлежности регионима могло би, у случају сепаратистичких захтева, значити слабљење суверености државе на чијој територији се стварају региони. Процес регионализације представља мултидисциплинарну појаву, која се може сагледавати са различитих аспеката, од којих су, чини се, најважнији, поред уставно правног и политичког, и финансијски. Без обезбеђивања одговарајуће финансијске основе не може се остварити регионална аутономија, јер су за обављање надлежности регионалних нивоа власти неопходна одређена средства.

Један од базичних принципа на којима почива фискална децентрализације јесте *обезбеђивање сопствених прихода* нижих нивоа власти - регионалних и локалних за

остваривање поверених надлежности. Како не могу сви приходи одговарати свим нивоима власти, традиционална фискална теорија поставља одређена правила у погледу расподеле фискалних овлашћења између различитих нивоа власти, о којима је већ било речи. Расподела фискалних овлашћења је од изузетне важности за процес децентрализације и регионализације. Неправилна расподела финансијских овлашћења између централног и нижих нивоа власти може проузроковати бројне поремећаје у управљању државним пословима.⁴⁹⁶

Колико год да је пожељна фискална аутономија регионалних јединица, она се не може у потпуности остварити, јер доминантно место у погледу најважнијих пореских прихода (попут ПДВ и пореза на доходак) у савременим пореским системима имају нивои централне власти. Регионима преостаје учешће у деоби прихода појединих пореза са другим нивоима власти или увођење сопствених пореза. Прави пример *регионалног пореза*, који је у примени у појединим европским земљама, је **прирез**, о коме је било речи. У форми додатог пореза, прирез се појављује као извор сопствених прихода не само јединица локалне самоуправе, него и региона. То овлашћење регионалне власти да одређује своју пореску стопу поједини аутори сматрају најважнијим атрибутом пореске самосталности, јер се одређивањем пореске стопе одређује и обим прихода, док су право на прописивање пореске основице и самостално администрирање пореза мање важни атрибути самосталности.⁴⁹⁷ Све предности које су наведене код приреза порезу на доходак као извору прихода локалних јединица, попут једноставности примене, ненарушавања хармоничности постојећег фискалног система, могу се и овде прихватити. Да би се избегле евентуалне економске дисторзије због великих међурегионалних разлика у висини пореске стопе, оне се могу лимитирати до одређеног износа.⁴⁹⁸

У прилог финансирању функција региона од сопствених прихода у литератури се наводе одређени разлози. Уколико регионалне власти за обављање поверених надлежности троше средства о којима одлучују, повећава се одговорност према бирачком телу, јер полажу рачун онима који су их бирали и чији новац троше.⁴⁹⁹ Поред тога, регионалне власти ће бити заинтересоване за бољу наплату пореза и других

⁴⁹⁶ Анђелковић, М., *Фискална децентрализација у Републици Србији*, Зборник радова Правног факултета у Нишу бр.51/2008, 43.

⁴⁹⁷ Нав.према: Мијатовић, Б, *Економско-финансијски аспекти регионализације Србије*, Радни документ бр.2, Центар за либерално демократске студије, 2002, Београд, 88.

⁴⁹⁸ *Ibid*

⁴⁹⁹ *Ibid*, 86.

дажбина.⁵⁰⁰ У принципу, овде се могу навести исти разлози који постоје и када се говори о финансирању локалне самоуправе из сопствених средстава. Појава финансијске неодговорности нижих нивоа власти за трошење прихода уступљених од стране централне власт позната је у теорији под називом *ефекат лепка за муве*, јер се новац "залепи" за сектор који га је добио. Бројна економетријска истраживања су показала да новац који локална заједница добије у виду трансфера доводи до већег раста јавне потрошње, него повећање дохотка становништва у истом износу.⁵⁰¹

Као пример финансирања региона првенствено сопственим приходима, може послужити **Италија**, која је постала регионална држава Уставом из 1948. године. У складу са овлашћењем датим уставом, сви нивои власти (општине, провинције, градови и региони) имају право да уводе своје порезе и друге приходе⁵⁰². Bassanini реформа у току 90-тих година, заснована на принципу супсидијарности, дала је веће надлежности регионима и повећала њихову фискалну аутономију увођењем сопствених пореза: прирез порезу на доходак, као регионалну доплату (*addizionale*) на национални порез на доходак (IRPEF) и тзв. регионални порез на продуктивне активности (*imposta regionale sulle attività produttive* - IRAP). OIRAP је постао главни регионални сопствени порез, обезбеђујући половину укупних регионалних пореских прихода. Поред ова два пореза која обезбеђују скоро 2/3 укупних прихода, као извори финансирања региона појављује се удео у националном ПДВ, према критеријуму географског порекла и доплата на националну акцизу на бензин.⁵⁰³ Од 2000. године и обични региони,⁵⁰⁴ чији су приходи изведени из националне пореске основице званично обележавани као трансфери, а не сопствени приходи и били под потпуном контролом централне власти, добијају већу пореску аутономију. Један од главних проблема у спровођењу фискалног федерализма⁵⁰⁵ у Италији јесте меко буџетско ограничење. Ефикасно спровођење процеса фискалне децентрализације захтева поштовање фискалних правила на свим нивоима власти. Отуда је у Италији било примера повременог ограничавања фискалне

⁵⁰⁰ *Ibid*

⁵⁰¹ Rosen, S.H., Gayer, T., *Javne finansije*, 583-584.

⁵⁰² Art. 119 Constitution of the Italia 1948.

⁵⁰³ Bibbee, A., *Making Federalism work in Italy*, Economics department Working paper No 50, OECD, 2007, 24.

⁵⁰⁴ Историјске, културне и друге специфичности су утицале на стварање асиметричности италијанских регија, од којих 15 имају редовни статус, а 5 посебни.

⁵⁰⁵ **Фискални федерализам** представља односе између ужих и ширих територијално - политичких јединица (федерације, федералних јединица и локалних колективитета у расподели овлашћења за установљавање, увођење и одређивање висине јавних прихода (Раичевић, Б., 395). Такође, фискални федерализам означава финансијске аспекте преноса власти са националног на регионални и локални ниво (Kesner-Škreb, M., *Fiskalni federalizam*, *Financijska teorija i praksa* 33 (2)(2009), 237).

аутономије нижих нивоа власти Од 2000. године и обични региони,⁵⁰⁶ чији су приходи изведени из националне пореске основице званично обележавани као трансфери, а не сопствени приходи и били под потпуном контролом централне власти, добијају већу пореску аутономију, мада је гарантована и самим уставом.⁵⁰⁷

У недостатку сопствених средстава за финансирање региона примењује се **принцип солидарности**. Самофинансирање свих функција региона није могуће, осим за оне најбогатије. Међурегионална солидарност се јавља као незаобилазно начело, јер постоји потреба суфинансирања неких или свих функција сиромашних региона. Када је фискални капацитет недовољан да покрије јавна добра и услуге на потребном нивоу, долази до преливања централних или средстава богатијих региона у облику трансфера.⁵⁰⁸ Основни проблем фискалног федерализма у Италији је *trade off* правичности и федерализма.⁵⁰⁹ Од земаља ОЕЦД са високим приходима, она спада у оне земље у којима постоји највећи диспаритет у регионалном *per capita GDP*. Велике међурегионалне неједнакости, посебно између севера и југа, одражавају се неминовно на фискални капацитет. У таквим условима, постојаће и разлике у погледу пружања јавних услуга грађанима у зависности у ком делу земље живе, што се управо коси са основном сврхом фискалне децентрализације - стварање таквих услова који ће омогућити задовољавање јавних потреба по истим или сличним стандардима на целој територији једне земље. Уставна реформа из 2001. године, која је поставила основе за реформу фискалног федерализма у Италији требало је да буде компромис између северних захтева за већом аутономијом и јужних захтева за смањивање економских и фискалних неједнакости између региона.⁵¹⁰ Развијеним регионалним и локалним јединицама више погодна је децентрализација, јер им остаје више средстава. Отпор мање

⁵⁰⁶ Историјске, културне и друге специфичности су утицале на стварање асиметричности италијанских регија, од којих 15 имају редовни статус, а 5 посебни.

⁵⁰⁷ Интересантан је догађај замрзавања пореских стопа за буџет из 2003. године, од стране италијанске владе у циљу испуњења обавеза према ЕМУ и побољшања ефикасности владе. Од уласка у ЕМУ, Италија је тражила да се сви нивои власти укључе у настојања да се придржавају Пакта о стабилности и расту, установљавањем фискалних правила за буџетску дисциплину за све нивое власти (тзв. Интерни Пакт стабилности). Поводом замрзавања пореских стопа вођен је и поступак пред Уставним судом, који је потврдио право владе на преиначење права региона на пореску аутономију у случају испуњавања обавеза према ЕМУ.

⁵⁰⁸ Мијатовић, Б, 86.

⁵⁰⁹ Bibbee, A., *Making Federalism work in Italy*, 5.

⁵¹⁰ Blochliker, H., Vammalle C., *Italy: Law 42 on fiscal federalism*, у: *Reforming Fiscal Federalism and Local government: Beyond the zero - Sun Game*, OECD Publishing, 2012, 96-97.

развијених јединица би се могао смањити повећањем трансфера, за који се средства обезбеђују смањењем трансфера развијеним јединицама.⁵¹¹

Како порез на доходак физичких лица има, поред фискалне, веома значајну улогу у остваривању циљева социјалне политике, то се поставља питање редистрибутивног ефекта приреза порезу на доходак. Давањем овлашћења нижим нивоима власти да одреде висину пореске стопе додатног пореза, самостално или у прописаним границама, остављена је могућност да то учине у складу са привредним и социјалним перформансама на својој територији. То је још једна од предности приреза у односу на систем поделе пореза - нека врста толеранције према различитим оптерећењима овим допунским порезом у појединим регионима.⁵¹² Међутим, са друге стране, разлике у висини стопе приреза утичу на хоризонталну неједнакост. Увођење локалног или регионалног приреза порезу на доходак подразумева да порески обвезници истих прихода буду различито опорезовани у зависности од територије на којој живе.⁵¹³

Од посебног је значаја фискално изједначавање у **Немачкој**, јер се након уједињења отворило питање великих економских разлика између старих и нових савезних земаља. У примени је систем који се базира на хоризонталној расподели пореза и хоризонталном изједначавању. Долази до расподеле пореза тако што се применом начела "локалног прихода" појединим савезним земљама даје онај део прихода од укупних пореза савеза који је прикупљен на њеној територији. Такође, трансферима за изједначавање које дају финансијски јаке савезне земље постиже се хоризонтално фискално изједначавање савезних земаља.⁵¹⁴

⁵¹¹ Прокопијевић, М., *Фискална децентрализација Србије*, Алтернативна национална стратегија децентрализацији (зборник научно истраживачких радова), Центар за регионализам, Нови Сад, 2012, 170.

⁵¹² Bibbee, A., *Making Federalism work in Italy*, 9.

⁵¹³ T.M. Monteduro, A. Zanardi, *The redistributive effects of the PIT decentralization: evidence from the italian case*, 245.

⁵¹⁴ Нав. према: Brummerhoff, D., *Javne financije*, Mate, Zagreb, 2000, 507-512.

3.4. Фискална децентрализација у земљама сукцесорима СФРЈ

За разлику од осталих земаља у транзицији, које карактерише висок степен централизације у периоду социјализма, у СФРЈ је постојала децентрализација. У тадашњем, тзв. систему друштвених прихода, за који се може рећи да је представљао праву "џунглу" пореза и доприноса, јер је велики број субјеката имао овлашћење да уводи приходе, фискални суверенитет су имали сви нивои власти (федерација, републике, покрајине и локалне јединице самоуправе). У оквиру привредних реформи, до које је дошло након распада СФРЈ и стварања сопствених држава, бивше републике су кренуле у самостално стварање својих фискалних система. У погледу расподеле фискалних овлашћења, доминантну улогу су добили централни нивои власти.

Попут осталих држава сукцесора СФРЈ, *Хрватска* је у процесу стварања своје државности имала централизован систем државне управе. Тек 2001. године, започета је децентрализација променама у систему локалне и регионалне самоуправе, када су поједине функције (образовање, здравство, социјална заштита, ватрогаство) прешле на ниже нивое власти. Општи институти и начела финансирања локалне и регионалне самоуправе садржани у ратификованој Европској повељи и Уставу Хрватске, детаљно су регулисана посебним законом.⁵¹⁵ Јединице локалне и регионалне самоуправе се финансирају из изворних и заједничких прихода и дотација из државног и жупанијског буџета.

Табела 3. Приходи јединица локалне и регионалне самоуправе у Хрватској

изворни приходи жупаније	изворни приходи општине и града
жупанијски порези:	општински, одн.градски порези:
- порез на наслеђе и поклон	- прирез порезу на доходак
- порез на моторна возила	- порез на потрошњу *
- порез на пловила	- порез на куће за одмор
- порез на аутомате за забавне игре	- порез на фирму
	- порез на коришћење јавних површина

⁵¹⁵ Zakon o financiranju jedinica lokalne i područne (regionalne) samouprave (NN 117/93, 69/97, 33/00, 73/00, 127/00, 59/01, 107/01, 117/01, 150/02, 147/03, 132/06, 26/07, 73/08, 25/12).

остали приходи жупаније	остали приходи општине и града
- приходи од сопствене имовине - новчане казне и одузета имовинска корист за прекршаје које сами пропису - други приходи утврђени посебним законом	- приходи од сопствене имовине - новчане казне и одузета имовинска корист за прекршаје које сами пропису - административне и боравишне таксе - комуналне накнаде, доприноси и друге накнаде - други приходи утврђени посебним законом
уступљени приходи жупаније	уступљени приходи општине и града
удео у приходима од пореза на доходак**	удео у приходима од пореза на доходак**
	60% пореза на промет непокретности

* Порез на потрошњу који могу увести јединице локалне самоуправе у Хрватској се плаћа на потрошњу алкохолних пића, вина, пива и безалкохолних пића у угоститељским објектима и плаћају га физичка и правна лица власници ових објеката (чл. 31. Закона о финансирању јединица локалне и подручне (regionalne) samouprave).

** Јединицама локалне и регионалне самоуправе припадају приходи од пореза на доходак у процентима који су детаљно регулисани законом (чл. 45. ст. 4-7. Закона о финансирању јединица локалне и подручне (regionalne) samouprave).

Извор: Чл. 4, 5, 29. и 30. Закона о финансирању јединица локалне и подручне (regionalne) samouprave; систематизација аутора.

Општине и градови имају право да уводе прирез порезу на доходак обвезницима пореза на доходак са свог подручја. Приходи прикупљени наплатом приреза су изворни приходи јединица локалне самоуправе, јер припадају општини или граду на чијој се територији налази пребивалиште или боравиште обвезника приреза. Стопе утврђују јединице локалне самоуправе до висине горње границе које су прописане законом у следећим износима:

- за општину - стопа до 10%
- за град испод 30.000 становника - стопа до 12%
- за град изнад 30.000 становника - стопа до 15%
- за град Загреб - стопа до 30%.⁵¹⁶

Посматрајући у табели приказане приходе јединица локалне и регионалне самоуправе може се начелно закључити да постоји адекватан нормативни оквир локалног и регионалног финансирања у Хрватској. У првом реду кроз обезбеђивање изворних прихода стварају се претпоставке за остваривање фискалне аутономије нижих нивоа власти. Такође, давање овлашћења за увођење сопствених пореза (жупанијских, градских и општинских) представља одговарајућу основу за успостављање пореске аутономије. Анализе којима се литература бавила у протеклом периоду, који је претходио постојећим законским решењима, нису упућивале на позитивне закључке у

⁵¹⁶ Чл. 30а. Закона о финансирању јединица локалне и подручне (regionalne) samouprave

погледу фискалне децентрализације у Хрватској.⁵¹⁷ По свим, уобичајено коришћеним показатељима, фискална децентрализација у Хрватској се налазила испод просека ЕУ и земаља у транзицији.⁵¹⁸ У структури локалних прихода, показатељем коришћеног уобичајено за мерење степена фискалне децентрализације, доминирали су сопствени приходи. То се на први поглед чинило позитивним, имајући у виду низак удео трансфера. Међутим, главни разлог високог удела сопствених прихода било је велико учешће непореских прихода а не "квалитетнији" порески приходи.⁵¹⁹ Упоређивањем новијих података може се закључити да су измене законских решења у погледу финансирања јединица локалне и регионалне самоуправе имале позитивног помака у обезбеђивању фискалне децентрализације. Према подацима из 2012. године,⁵²⁰ у укупним приходима јединица локалне самоуправе пореским приходима припада највећи удео у износу од 62,7%. Доминантно место у структури локалних пореских прихода има учешће прихода од пореза и приреза порезу на доходак од 91,3%.

Због различитих административних, фискалних и других капацитета општина, централна власт у *Македонији* је постепено преносила надлежности и фискална овлашћења на ниже нивое власти. У првој фази фискалне децентрализације, започете 2005. године, општинама је поверено вршење неких функција и обезбеђена одређена средства. Посебна комисија, Комисија за праћење развоја система финансирања општина, прати напредак сваке општине појединачно у испуњавању услова за прелазак у другу фазу децентрализације, са којом је започето 2007. године. Само општине које испуњавају услове прописане законом⁵²¹ прелазе у другу, последњу фазу децентрализације, где им се, поред проширења функција, обезбеђују додатни извори прихода. За успешно остваривање реформе у преношењу финансијских права и фискалних овлашћења потребно је успостављање система контроле и мониторинга од стране централних органа. У спровођењу процеса фискалне децентрализације држава

⁵¹⁷ Вид.: Blažić, H., *Fiskalna decentralizacija u Hrvatskoj: usporedna analiza s Europskom unijom i zemljama u tranziciji* (u: *Ekonomska decentralizacija i lokalna samouprava*), Ekonomski fakultet Rijeka, 2004, 255-259; Rogić Lugarić, T., Maksimovska Veljanovski, A., *Samooporezivanje kao izvor financiranja lokalnih jedinica - hrvatska i makedonska iskustva*, Zbornik Pravnog fakulteta, Zagreb, 61(2), 2011, 396-397.

⁵¹⁸ Blažić, H., *op.cit.*, 259.

⁵¹⁹ *ibid.*

⁵²⁰ Godišnje izvješće 2012, Ministarstvo financija, Republika Hrvatska, 50.

⁵²¹ Услови које општина треба да испуни да пређе у другу фазу фискалне децентрализације су: да испуњава услове из прве фазе, да има сопствени кадровски капацитет за финансијско управљање, да показује добре финансијске резултате у периоду последња 24 месеца, да правилно и правовремено извештава Министарство финансија и нема неизмирених обавеза према повериоцима (чл. 46. ст. 2. Закона за финансирање на јединице на локалната самоуправа ("С. Весник на Р Македонија" бр. 61/04).

треба да пружи неопходну подршку и помоћ локалним органима, која се састоји од финансијске, техничке и стручне помоћи, као и да обезбеди координацију активности локалних органа.⁵²²

Табела 4. Приходи јединица локалне самоуправе у Македонији

изворни приходи
локални порези
- порез на имовину
- порез на наслеђе и поклон
- порез на промет непокретности и права
остали приходи
- локалне таксе
- локалне накнаде
- приходи од властништва
- приходи од донација
- приходи од новчаних казни
- приходи од самодоприноса
уступљени приходи
- приходи од пореза на доходак *
дотације
- дотације из прихода од пореза на додату вредност **
- наменске дотације
- блок дотације***
- капиталне дотације
- дотације за делегиране надлежности

* Јединицама локалне самоуправе припада део пореза на доходак у следећим процентима:

- 3% од пореза на доходак на лична примања физичких лица припада општини на чијој територији се налази њихово пребивалиште или боравиште;

- 100% од пореза на доходак физичких лица која обављају занатску делатност припада општини на чијој територији је регистрована та делатност.

** Дотације из прихода од пореза на додату вредност се расподељује у износу од 3% од укупно наплаћеног ПДВ у држави у прошлој фискалној години, према броју становништва и другим критеријумима прописаним посебном уредбом.

*** Блок дотације добијају јединице локалне самоуправе за надлежности у области основног и средњег образовања, здравствене заштите (јавне здравствене заштите и примарне неге), културе и социјалне заштите и заштите деце, под условом да су успешно завршиле прву фазу децентрализације (вид.: чл. 46. ст. 1. Закона за финансирање на јединице на локалната самоуправа).

Извор: чл. 4; 5. ст. 2; 8. ст. 2; 9. ст. 2. и 3. Закона за финансирање на јединице на локалната самоуправа; систематизација аутора.

⁵²² Максимовска Вељановски, А, *Правила за фискална децентрализација*, Ренесанса финансија (зборник радова у спомен проф. др Миодрагу Матејићу (уред. Јовановић, М., Анђелковић, М.)), Правни факултет у Нишу, 2004, 131.

У првој фази, која је означила пренос појединих функција у локалну надлежност, општине су имале право на приходе од имовине, донације од ПДВ, донације од пореза на доходак и наменске дотације. Тек уласком у другу фазу фискалне децентрализације, стичу право и на остале приходе који су прописани законом. Највећи напредак у погледу нових финансијских овлашћења представља право скупштине општине да утврди висину стопе локалних пореза - пореза на имовину у границама предвиђеним законом.⁵²³ Као последица остваривања по фазама, фискална децентрализација се није одвијала једнаким темпом у свим општинама.⁵²⁴ Постојање различитих степена фискалне аутономије појединих општина, познатих у теорији као *асиметрична фискална децентрализација*, омогућио је прилагођавање фискалне децентрализације финансијским и административним капацитетима општина. Неразвијене општине остварују право на наменске трансфере и налазе се под сталном контролом централне власти. Само општине које су показале напредак имају већи степен фискалне аутономије, стичу право на друге сопствене приходе (локалне порезе, локалне таксе, локалне накнаде) и на трансфере опште намене. Асиметрични приступ се показао успешним у Македонији, јер је уочен значајан напредак у финансирању локалног нивоа у односу на претходни период. Постепени пренос надлежности у складу са општинским капацитетима и уступање прихода за правилно и ефикасно финансирање, сматра се адекватним моделом фискалне децентрализације у земљи, каква је Македонија, у којој постоје велике економске и мултиетничке разлике између општина.⁵²⁵

Јединице локалне самоуправе у *Црној Гори* се финансирају из прихода приказаних у табели.

⁵²³ Максимовска Вељановска, А., *Унапредување на локалниот буџетски процес*, Годишник на Правниот факултет "Јустинијан Први" во Скопје, том 42, 2006, 614.

⁵²⁴ *ibid*, 623.

⁵²⁵ Maksimovska Veljanovski, A., *The model of the asymmetric fiscal decentralisation in the theory and the case of Republic of macedonia*, Justinianus Primus Law review Vol.1:1/2010, 10-11.

Табела 5. Приходи општина у Црној Гори

сопствени извори прихода

локални порези

- порез на непокретност
- прирез порезу на доходак физичких лица

остали приходи

- локалне (комуналне и административне) таксе
- накнаде за комунално опремање грађ.земљишта
- накнаде за коришћење општинских путева
- приходи од продаје и давања у закуп имовине
- приходи од капитала
- приходи од новч. казни, одузета имов.корист
- приходи од концесионих послова
- приходи по основу донација у субвенција

уступљени извори приходи

- приходи од пореза на доходак
- приходи од пореза на промет непокретности

трансфери

- егалizacionи фонд*
- условне дотације**

* Егалizacionи фонд служи за фискално уједначавање општина.

** Условне дотације су дотације из државног буџета за финансирање инвестиционих пројеката који су од посебног интереса за општину или више општина.

Извор: Одредбе чл. 5; чл. 25; чл. 29. ст. 1. и чл. 36 ст. 1. Закона о финансирању локалне самоуправе ("Сл. лист РЦГ" бр. 42/03, 44/03 и "Сл. лист ЦГ", бр. 5/08, 74/10); систематизација аутора.

Важећим законом којим се регулише локално финансирање дата је могућност општинама да уводе прирез порезу на доходак физичких лица по стопи од 13%. Прирез се плаћа на порез на приходе од личних примања, порез на доходак од самосталних делатности, порез на приходе од имовине и имовинских права и порез на приходе од капитала.⁵²⁶

Нормативни оквир локалног финансирања у Црној Гори дао је добру основу за пореску аутономију јединица локалне самоуправе. Од земаља у окружењу, поред Хрватске, Црна Гора је пошла путем савремених тенденција у погледу пореза на доходак физичких лица. Увођење приреза порезу на доходак, као једног од сопствених извора прихода, свакако је допринело јачању фискалног капацитета јединица локалне самоуправе. Међутим, наплата локалних пореза у појединим јединицама локалне

⁵²⁶ Чл. 7. ст. 1. Закона о финансирању локалне самоуправе ЦГ, у ст. 2. овог члана висина стопе приреза за Подгорицу померена на 15%.

самоуправе се показала слабом, те се даља реформа система финансирања локалне самоуправе очекује у правцу јачања наплате локалних прихода.⁵²⁷

У *Словенији* значајан напредак у јачању фискалне аутономије јединица локалне самоуправе учињен је новијим изменама закона, мада је она врло брзо, по осамостаљењу и стварању државности кренула путем фискалне децентрализације.

Табела 6. Приходи општина у Словенији

сопствени извори прихода
сопствени порези
- порез на непокретност
- порез на пловила
- порез на промет непокретности
- порез на наслеђе и поклон
- порез на добитке од игара на срећу
остали приходи
- таксе
- казне
- концесионе накнаде
- приходи од финансијских и физичких средстава
- плаћање јавних услуга
заједнички порези
- порез на доходак
- други порези
донације и трансфери
- донације
- трансфери из државног буџета и фондова ЕУ

Извор: Ћл. 6; ђл. 7; ђл. 8. Zakon financiranju obćin ("Uradni list RS", Ńt. 32/06, 123/06 in 57/08); систематизација аутора.

За финансирање општина важна је формула за израчунавање релевантних расхода и паушални износ по становнику за финансирање тих расхода, који су детаљно регулисани важећим законом. Износ релевантних расхода се користи код расподеле прихода од пореза на доходак и других пореза који се сматрају сопственим приходима општине и утврђују се за сваку буџетску годину. Поред тога, ова методологија се

⁵²⁷ Детаљно томе видети у: Strategija reforme javne uprave u Crnoj Gori za period 2011-2016, Vlada Crne Gore, Podgorica, 2011, 40.

користи и код фискалног изједначавања. Наиме, општини, која није у стању да од сопствених извора финансира расходе, из државног буџета се додељују средства у висини разлике између релевантних расхода општине и сопствених извора прихода.⁵²⁸ Изменама формуле за израчунавање релевантних расхода и увођењем паушалног износа по становнику за финансирање тих расхода постигнут је значајан напредак у повећању удела сопствених пореза и смањењу фискалног изједначавања, а тиме и смањењу зависности општине од помоћи из државног буџета.⁵²⁹

У складу са специфичном политичко-територијалном структуром која је успостављена Оквирним мировним споразумом, потписаном у Дејтону 1995. године, на територији *Босне и Херцеговине* постоји више носилаца фискалног суверенитета. Формирањем два ентитета: Федерације БиХ и Републике Српске, као и Брчко дистрикта, као посебне јединице аутономије, настала је велика фискална аутономија ових територија. Заједничке институције на нивоу територије БиХ финансиране су приходима два ентитета и то: 2/3 из буџета Федерације БиХ и 1/3 из буџета Републике Српске. Међутим, увођењем јединственог система посредног опорезивања⁵³⁰, долази до радикалне промене у фискалним односима између различитих нивоа власти у БиХ. Тиме БиХ улази у фазу тзв. кооперативног федерализма, који функционише на основу сарадње свих нивоа власти.⁵³¹ У условима постојања различитих нивоа власти са различитим структурама и фискалним овлашћењима, уочена је потреба успостављања извесне координације између различитих нивоа власти у погледу фискалних односа. Управо су у овом закону и наведени циљеви успостављања институционалног и организационог основа за јединствени систем посредног опорезивања, а то су: макроекономска стабилност и фискална одрживост државе и ентитета, као и функционисање јединствене економске територије БиХ.⁵³²

⁵²⁸ Вид.: чл. 12. и чл. 15. *Zakon financiranju občin RS*.

⁵²⁹ Žohar, F., *Reforma financiranja općina u Sloveniji*, *Financijska teorija i praksa* 32(2)(2008), 177.

⁵³⁰ Доношењем Закона о систему индиректног опорезивања ("Sl. glasnik BiH", br. 44/03, 52/04, 34/07, 49/09, 32/13).

⁵³¹ Antić, D., *Višerazinski fiskalni sustav u Bosni: razvoj i suočavanje s gospodarskom krizom*, *Financijska teorija i praksa* 37(3), 279-310(2013), Institut za javne finansije, Zagreb, 8.

⁵³² Вид.: чл. 1.

Табела 7. Припадност прихода на територији Босне и Херцеговине

држава БиХ		
индиректни порези		
увозне и извозне дажбине		
ПДВ		
акцизе		
др.порези зарачунати на робу и услуге, укључујући и путарину		
Федерација БиХ	Република Српска	Брчко Дистрикт
приходи федерације	приходи Републике	
удео у прих. са једин.рачуна*	приходи од индирект.пореза*	приходи од индирект.пореза*
порез на добит	порез на добит	порези
накнаде и таксе	порез на доходак	- порез на доходак
новч.казне	-приходе од ауторских права, патената и техн.унапређ.	- порез на непокретности
приходи од добара	- приходе од капитала	- порез на добит
донације	- приходе од капит.добитака	- на доб.од игара на срећу
	порез на употребу, држање и ношење добара	- од приређ.игара на срећу
приходи кантона	таксе(админ.,судске, посебне)	непорески приходи
удео у прих.са једин.рачуна*	накнаде за коришћ.добара од опш.интереса, концесионе	(од предузећа, имовине)
порез на добит осталих предузећа	накнаде, накнаде за заштиту околине	админ.и судске накнаде
удео у порезу на плате	новчане казне	таксе,
накнаде и таксе		новч.казне
новч.накнаде		приходи од обављ.делатн.
приходи од добара		
донације	приходи општине	
	порез на имовину	
приходи јед.лок.сам.	порез на добит. од игара на срећу	
удео у прих.са једин.рачуна*	новчане казне	
удео у порезу на плате	таксе	
накнаде за коришћ.и уређ.земљ.	накнаде за зашт.од вода,	
накнаде и таксе	накнаде за коришћ.доб. од опш.интереса	
новч.накнаде	остали приходи(донације и сл.)	
приходи од имовине		
донације		
	заједнички приходи	

*приходи од индирект.пореза
порез на приходе од сам.делатн.
порез на лична примања**
конц.накнаде за
коришћ.минер.соли, посебне
водне накнаде*

* Приходи од индиректних пореза који се уплаћују са јединственог рачуна Управе за индиректно опорезивање.

** Приходи од пореза на лична примања у Републици Српској се деле између Републике и општине у размери 75:25.

Извор: Чл. 7; 8. и 10. Закона о буџетском систему Републике Српске ("Сл. гласник РСрпске", бр. 96/03, 14/04, 67/05, 34/06, 128/00 и 117/07); чл. 4, 9, 10, 12. и 13. Zakona o pripadnosti javnih prihoda u Federaciji BiH ("Sl. novine Federacije BiH", 22/06); čl.1. Zakona o sistemu indirektnog oporezivanja; čl. 8. Zakona o budžetu Brčko Distrikt Bosne i Hercegovine ("Sl. glasnik Brčko distrikt BiH", 17/08); систематизација аутора.

Држава БиХ располаже фискалним суверенитетом у погледу посредних пореза, јер је доношењем поменутог закона од стране Парламентарне скупштине успостављен јединствени систем опорезивања на целој територији БиХ. Такође, приходи који се прикупљају од ових пореза сливају се на јединствен рачун који се води код Управе за индиректне порезе, чија се надлежност простире на територији целе БиХ. Међутим, они не припадају у потпуности државном нивоу, већ се расподела врши између државног буџета, буџета Федерације БиХ, буџета Републике Српске и буџета Брчко дистрикт према законом прописаним критеријумима.

Брчко дистрикт, мада по величини територији више одговара јединици локалне самоуправе, уживајући посебан статус има велику фискалну аутономију. У погледу читаве групе непосредних пореза (пореза на доходак, пореза на добит, пореза на некретнине и пореза на добитак од игара на срећу и пореза од приређивања игара на срећу) има потпуни порески суверенитет. Скупштина Брчко дистрикта је донела законе којима се уводе и уређују основни елементи ових пореза. Такође, приходи прибављени њиховом наплатом припадају буџету Брчко дистрикта.

3.5. Фискална децентрализација у Републици Србији

Република Србија, попут осталих земаља које су своју државност стварале након распада СФРЈ, је била централизована држава са доминантном улогом централне власти у расподели фискалних овлашћења. Разликују се два периода. Према уставним и законским решењима у првом периоду, од 1991. до 2000. године, општине и градови су без икаквих овлашћења у домену пореза. Други период, који је започео 2001. године, карактерише систем који је био мање централизован.⁵³³ Јединице локалне самоуправе су добијале право на приходе од одређених пореза, уз честе измене законских решења, али нису имале овлашћења у погледу одређивања елемената пореза или њихове наплате. Радило се о режиму уступљених прихода, где су јединице локалне самоуправе имале право да учествују у одређеном проценту у расподели прихода од појединих пореза, али без фискалних овлашћења у чијем правцу би се управо испољио степен праве финансијске аутономије. Због такве регулативе, порези нису могли бити у функцији децентрализације у Републици Србији.⁵³⁴

Корак у правцу фискалне децентрализације је учињен *Законом о финансирању локалне самоуправе*⁵³⁵, који је ступио на снагу 2007. године и *Законом о потврђивању Европске повеље о локалној самоуправи*⁵³⁶ из исте године. У процесу усклађивања са основним постулатима савремене теорије фискалног федерализма, као и реализације основних принципа из чл. 9. Европске повеље, новим законским решењима јединице локалне самоуправе добијају изворни приход - порез на имовину. Мада део фискалних овлашћења у погледу овог пореза и даље задржава Република, напредак је учињен давањем овлашћења јединицама локалне самоуправе у погледу одређивања висине стопа пореза на имовину до висине прописане законом којим се уређује овај порез. Поред тога, формиране су и локалне пореске администрације за утврђивање и наплату пореза на имовину.

⁵³³ Детаљније о фискалним овлашћењима јединица локалне самоуправе у овим периодима видети: Врањеш, М., *Финансирање јединица локалне самоуправе у Републици Србији*, Ренесанса финансија (зборник радова у спомен проф. др Миодрагу Матејићу (уред. Јовановић, М., Анђелковић, М.)), Правни факултет у Нишу, 2004, 62-73.

⁵³⁴ *ibid*, 71.

⁵³⁵ "Сл. гласник РС", бр. 62/2006, 47/2011, 93/2012, 99/2013 - усклађ. дин. изн.

⁵³⁶ "Сл. гласник РС - Међународни уговори", бр. 70/2007.

Табела 8. Приходи јединица локалне самоуправе у Србији

изворни приходи

локални порез

- порез на имовину

остали приходи

- локалне (комуналне, административне и комуналне) таксе

- накнаде за коришћење јавних добара, концесионе и др. накнаде

- приходи од новч. казни, одузета имов.корист

- камате, донације

- самодопринос

уступљени приходи

уступљени порези

порез на доходак и то на приходе од:

- самосталне делатности,

- непокретности,

- давања у закуп покретне ствари,

- осигурања лица

- 80% (70% за град Београд) од пореза на зараде који се плаћа према пребивалишту запосленог

порез на наслеђе и поклон

порез на пренос апсолутних права

остали уступљени приходи

уступљене накнаде (накнаде које Република уступа, које су остварене на територији локалне самоуправе)

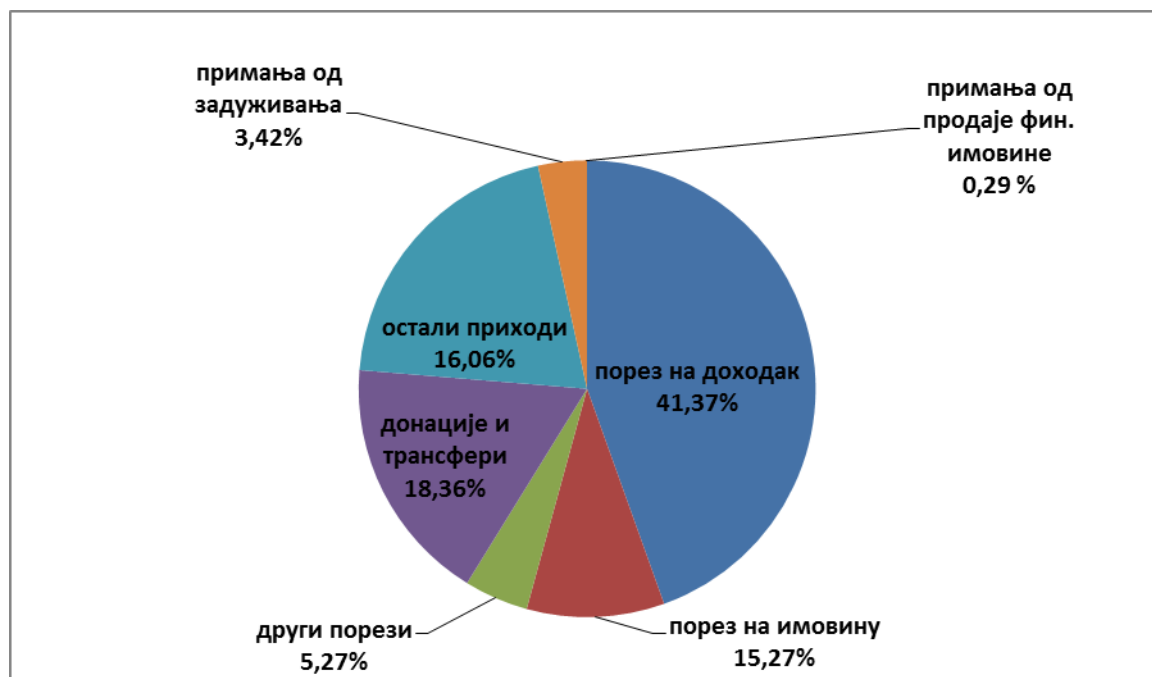
трансфери

Извор: Чл. 6; чл. 35. и чл. 36. Закона о финансирању јединица локалне самоуправе РС; систематизација аутора.

Напредак у јачању фискалног капацитета јединица локалне самоуправе постигнут је крајем 2011. године, када су ступиле на снагу измене Закона о финансирању јединица локалне самоуправе, по којима се порез на зараде дели у односу 80:20 у корист локалне самоуправе, уместо дотадашњих 60:40 у корист републичког буџета.

О учешћу појединих јавних прихода у структури укупних прихода локалних самоуправа могу се извести одређени закључци на основу следећег графикана.

Графикон 1. Структура прихода општина и градова у Србији у 2014.години



Извор: Билтен јавних финансија бр. 124 за децембар 2014. године, Министарство финансија Републике Србије, стр. 72. Обрачун аутора.

Прво, удео пореза на доходак у структури локалних јавних прихода у износу од 41,37% за 2014. годину, представља велико учешће у укупним приходима којима располаже јединица локалне самоуправе, поготово ако се има у виду да је фискални ефекат пореза на доходак у Србији релативно мали. Повећано учешће прихода од пореза на доходак у структури локалних јавних прихода, свакако, означава помак у јачању фискалног капацитета локалне самоуправе, јер се њиховом новом прерасподелом обезбеђују значајна средства за финансирање локалних надлежности.

Друго, укључивањем у анализу трансфера и донација, долази се до одређених закључака без обзира што не постоји потпуна упоредивост података датих у Билтену Министарства финансија Републике Србије са потребом анализе односа изворних и уступљених прихода. Према класификацији из Билтена посебно је издвојена категорија пореза на доходак, док су остали уступљени порези, попут пореза на пренос апсолутних права, пореза на наслеђе и поклон сврстани у "друге порезе". Поред тога, нема

разликовања непореских прихода на изворне и уступљене, јер су груписани у "остале приходе". Таксе (локалне административне, локалне комуналне и боравишне) и одређене накнаде (накнаде за уређивање грађевинског земљишта, накнада за заштиту и унапређивање животне средине, док је накнада за коришћење грађевинског земљишта интегрисана у порез на имовину) остварене на територији јединице локалне самоуправе су њени изворни приходи. У уступљене приходе спада читава група накнада остварених на територији јединица локалне самоуправе (нпр. годишња накнада за моторна возила, тракторе и прикључна возила, накнада за загађивање животне средине, накнада за коришћење минералних сировина, накнаде за коришћење шума). Узимајући у обзир учешће пореза на доходак (41,37%), донација и трансфера (18,36%) и других пореза (5,27%) може се закључити да доминантно место заузимају уступљени приходи. Оваква структура локалних јавних прихода, која подразумева већи удео уступљених прихода у односу на сопствене приходе, у теорији је окарактерисана као сужавање нивоа фискалне децентрализације у Србији не у погледу износа средстава јавних прихода, већ у погледу утицаја на њих.⁵³⁷

Треће, учешће пореза на имовину у укупним приходима градова и општина према подацима датим на графикону је знатно мање него што би се могло очекивати. Приходи од свих облика пореза на имовину припадају буџету локалне самоуправе, али је само порез на имовину у статистици изворни порез. Порези на имовину у динамици (порез на пренос апсолутних права и порез на наслеђе и поклон) су уступљени порези локалне самоуправе, јер сва фискална овлашћења у погледу ових пореза припадају има Републици. Међутим, фискални капацитет ових пореза се у нашој досадашњој пореској пракси показао малим.

Полазна основа, свакако, за сагледавање процеса фискалне децентрализације у Србији је постојећи нормативни оквир, за који се може рећи да је у начелу усклађен са основним постулатима теорије фискалног федерализма и принципима датим у Европској повељи о локалној самоуправи. Међутим, да ли се фискална децентрализација спроводи ефикасно зависи од ефеката које остварују постојећа законска решења. Фискалне перформансе нормативе требало би да буду у складу са циљевима који се желе постићи фискалном децентрализацијом. Основна сврха је успостављање политичке и финансијске равнотеже у односима између различитих нивоа власти којом се обезбеђује оптимално вршење уставом и законом поверених

⁵³⁷ Раичевић, Б., *Јавне финансије и финансијско право*, 422.

функција.⁵³⁸ Отуда, сагледавањем ефикасности спровођења фискалне децентрализације у Србији могу се уочити следећи **недостаци**:

1. *Превелико ослањање финансирања јединица локалне самоуправе на приходе од пореза на доходак са малим, готово занемарљивим, учешћем прихода од пореза на имовину.*

Повећање локалних прихода од **пореза на доходак** је допринело јачању фискалног капацитета локалне самоуправе, али превелико ослањање на те приходе није пожељно из више разлога. Као *прво*, порез на доходак не може бити носилац фискалне децентрализације, имајући у виду савремену фискалну теорију, као и праксу других земаља. Сопствени приходи за финансирање локалне самоуправе се обезбеђују путем сопствених пореза, попут пореза на имовину који се традиционално сматра локалним порезом, као и путем накнада и такса. Порез на доходак се појављује у улози локалног пореза само у облику приреза, али ту је реч о земљама, не само са високим степеном фискалне децентрализације, већ и изграђеним системима пореза на доходак физичких лица. У Србији, међутим, то није случај. После бројних покушаја измена у нормативном уређењу систем пореза на доходак је остао незаокружен и са бројним недостацима. Да би се уопште могло говорити о порезу на доходак грађана у Србији као локалном порезу, мада је по неким ауторима овај порез *de facto* постао локални порез,⁵³⁹ потребно је најпре спровођење реформе која има за циљ проналажење оптималног модела опорезивања дохотка. Као *друго*, превелико ослањање на порез на доходак у финансирању јединица локалне самоуправе није пожељно због уочених недостатака постојећег система пореза на доходак које се рефлектују на ефикасност фискалне децентрализације у Србији. Једно од значајних начела фискалне децентрализације јесте уклањање привредних и социјалних разлика које постоје између различитих територијалних јединица унутар исте државе.⁵⁴⁰ Детаљно законом регулисан систем трансфера у Србији даје извесну гаранцију уједначавања локалних јединица, али проблем лежи у постојећем систему пореза на зараде, јер се путем овог пореза обезбеђује значајан финансијски капацитет локалних јединица. Не само да постојећи систем пореза на зараде не умањује разлике између општина, по мишљењу

⁵³⁸ Према речима проф. Ј.Ловчевића, сврха координације фискалних права у федеративно уређеним државама је управо у успостављању такве равнотеже (вид.: Ловчевић, Ј., 86.).

⁵³⁹ Арсић, М., *Анализа предлога о повећању учешћа локалних заједница у порезу на зараде*, Квартални монитор бр. 24 "Под лупом 1", Фонд за развој економске науке, Београд, 2011, 82.

⁵⁴⁰ Jelčić, В. i dr., *Financijsko pravo i finansijska znanost*, 535.

појединих аутора, већ их продубљује. Наплата пореза на зараде у пракси показује пристрасност према развијеним општинама. По закону постоји обавеза послодаваца да уплаћују порез на посебне уплатне рачуне према пребивалишту запосленог, али је у пракси наплата пореза на зараде показала пристрасност према развијеним општинама. Најчешће се дешава да се уплате врше на уплатне рачуне општине у којој је регистрован послодавац, што фаворизује најразвијеније општине, јер су послодавци најчешће у њима лоцирани.⁵⁴¹ Поред тога, расподела прихода врши се на основу опорезиве зараде, тако да свако повећање прогресивности има за последицу регресивну расподелу прихода међу општинама. Прописивање неопорезивог цензуса има за последицу постојање различитих ефективних пореских стопа у општинама у зависности од развијености општине и просечне зараде становника на њеној територији. У неразвијеним општинама, где мањи проценат зараде прелази цензус, уочен је пад пореских прихода, јер је расподела прихода извршена према опорезивој заради, а не бруто заради.⁵⁴² Резултати студије, која се бавила анализом ефеката повећања учешћа локалних заједница у порезу на зараде у Србији, су показали да је повећање прихода од овог пореза најмање значајно за буџете најмање развијених општина, јер развијеније општине имају веће зараде од просека и већу стопу запослености и тиме веће приходе од овог пореза.⁵⁴³

Порез на имовину има мало учешће у локалном финансирању, отуда се намеће питање у којој мери је остварен један од базичних принципа фискалне децентрализације - пореска аутономија. Према важећем закону порез на имовину у статистици је једини изворни порез јединица локалне самоуправе. Међутим, ако се има у виду препорука Европске повеље да локалне самоуправе имају право на адекватна сопствена финансијска средства којима слободно располажу, оправдано се може бранити став да јединице локалне самоуправе и даље немају сопствене порезе, јер Република лимитира висину стопа пореза на имовину.⁵⁴⁴ У Србији је у примени модел делегирања (поверавања) власти, као компромисни модел фискалне децентрализације који подразумева поверавање вршења одређених јавних функција, као преношење одговарајућег дела јавних прихода уз надзор од стране републичке власти.⁵⁴⁵ У погледу

⁵⁴¹ Алтипармаков, Н., *Наплата и расподела пореза на зараде у Србији: поглед унапред*, Квартални монитор бр. 23, "Под лупом 2", Фонд за развој економске науке, Београд, 2010, 66-67.

⁵⁴² Процентуални пад прихода услед увођења неопорезивог цензуса 2007. године приказан је економетријским моделом у: *ibid.*, 65-66.

⁵⁴³ Арсић, М., *Анализа предлога о повећању учешћа локалних заједница у порезу на зараде, op.cit.*, 80.

⁵⁴⁴ Анђелковић, М., 48-49.

⁵⁴⁵ *Ibid.*

уређивања пореза на имовину јединице локалне самоуправе имају "помешану" фискалну надлежност, њихово право утврђивања висине стопе је лимитирано висином стопе прописане републичким законом.⁵⁴⁶ Генерално гледано, за земље у транзицији се може рећи да су фискална овлашћења највећим делом концентрисана у рукама централне власти. Мада је већина ових земаља знатно раније кренула у изградњу фискалне децентрализације у односу на Србију, тај процес није завршен. Локално финансирање у овим земљама углавном се заснива на порезима које одређује, уводи и убира централни ниво власти, док локалне самоуправе немају никаква или имају сасвим мала дискрециона права у одлучивању о стопама, основици и висини пореза.⁵⁴⁷ Давање већих фискалних овлашћења јединицама локалне самоуправе значило би и њихову већу одговорност. На такав начин би они који одређују висину стопа пореза на имовину полагали рачуне на локалним изборима својим пореским обвезницима.⁵⁴⁸ Са друге стране, третирање тих "ограничених" фискалних овлашћења локалних јединица као напредак у процесу фискалне децентрализације, што у суштини и јесте, не резултира оптималним нивоом њихове фискалне аутономије. Иако органи локалне самоуправе имају одређена овлашћења у погледу локалних пореза, општа карактеристика локалног финансирања у транзиционим земљама је да ти порези најчешће не чине значајнији удео у укупним локалним приходима.⁵⁴⁹

2. Неусклађеност прихода и надлежности локалних јединица.

Коришћењем разних показатеља (нпр. учешће изворних прихода јединица локалне самоуправе у укупним приходима, учешће локалних пореза у укупним пореским примањима) и њиховим упоређивањем са одговарајућим подацима за земље ОЕЦД и ЕУ, поједини аутори су дошли до закључка да је у Србији постигнут висок степен фискалне децентрализације.⁵⁵⁰ Узимањем у обзир расхода за показатеље фискалне децентрализације долази се до другачијег закључка, учешће расхода локалних самоуправа у укупним расходима у Србији је на нижем нивоу од просека за

⁵⁴⁶ *Ibid.*

⁵⁴⁷ Bratić, V., *Lokalna samouprava u središnjoj i istočnoj Europi: snažan, neovisan instrument upravljanja na lokalnoj razini ili tigar od papira?*, *Financijska teorija i praksa* 32(2)(2008), 141-142.

⁵⁴⁸ Беговић, Б. *Порези на имовину у Србији: постојеће стање и предлог реформе*, Финансије бр. 1-6/2005, 52.

⁵⁴⁹ Bratić, V., *Lokalna samouprava u središnjoj i istočnoj Europi: snažan, neovisan instrument upravljanja na lokalnoj razini ili tigar od papira?*, 142.

⁵⁵⁰ Вид.о томе детаљ.: Бисић, М., Радосављевић, Г., *Степен фискалне децентрализације у Републици Србији: показатељи и поређења*, Финансије бр. 1-6/2012, 56-61; Молнар, Д., *Да ли је децентрализација добра за привредни раст?*, Квартални монитор бр. 34/2013, Под лупом, Фонд за развој економске науке, Београд, 80.

земље ЕУ.⁵⁵¹ Ова чињеница, мишљења су поједини аутори, је индикатор *неусклађености прихода и надлежности локалних јединица*. Постојећим законским решењима дошло је до повећања изворних и уступљених прихода јединица локалне самоуправе, али није дошло и до повећања надлежности.⁵⁵² Мада је учињен значајан напредак у повећању надлежности локалне самоуправе,⁵⁵³ давањем дела надлежности у области образовања, примарне здравствене заштите, социјалне заштите, те надлежности нису дате у довољној мери.⁵⁵⁴ Да би се процес децентрализације надлежности спровео до краја, то захтева даље преношење надлежности на локалну власт, што подразумева јачање локалне власти, увођење бројних инструмената и механизма, као и обуку и образовање локалне администрације.⁵⁵⁵

Може се претпоставити да је до обезбеђивања додатног прилива средстава локалним самоуправама последица излажења у сусрет (оправданим) захтевима локалне власти. Међутим, повећањем прихода локалној самоуправи без повећавања надлежности нарушено је једно од најосновнијих правила фискалне децентрализације: да финансије прате функције. Ефикасна фискална децентрализација представља оптимално распоређивање фискалног капацитета између различитих нивоа власти. Обезбеђивање веће финансијске "снаге" локалном нивоу даје се основа за обављање локалних јавних услуга, али у исто време умањује фискални капацитет централне власти. Распоређивање фискалног капацитета је веома сложено и осетљиво питање, јер су потребна средства за обављање одређених надлежности које су од виталног интереса за државу а која се могу обављати само на централном нивоу, као што су војска, вођење макроекономске политике и сл. Са друге стране, преношење одређених прихода на јединице локалне самоуправе може бити узрок економске неефикасности на локалном нивоу.⁵⁵⁶ Добијање додатних средстава, која не прате преношење одређених надлежности, ствара потенцијалну опасност за нерационално трошење од стране

⁵⁵¹ На пример, просек за ЕУ износи 23%, док је у Данској чак 61%, Шведској 49%, за Србију износи 16% (према подацима Eurostat, European Commission, 2012, Билтен Министарства Финансија Србије за децембар 2013. године.; обрада аутора).

⁵⁵² Закључци изнети у: М. Бисић, Г. Радосављевић, 60-61, Д. Молнар, 87.

⁵⁵³ Надлежности општине су гарантоване чл. 190. ст. 1. тач. 1-8. Устава Србије, детаљно регулисане чл. 20. тач. 1-39. Закона о локалној самоуправи ("Сл. гласник РС", бр. 129/2007 и 83/2014 - др. зак.)

⁵⁵⁴ Ђорђевић, С., *Функционисање система локалне самоуправе у Србији*, Алтернативна национална стратегија децентрализацији (зборник научно истраживачких радова), Центар за регионализам, Нови Сад, 2012, 100.

⁵⁵⁵ *Ibid.*, 92.

⁵⁵⁶ Д. Молнар, 87.

локалних органа власти. Отуда, додељивање прихода мора бити усклађено са расподелом надлежности.

Уочавајући недостатке у спровођењу процеса фискалне децентрализације у Србији, може се закључити да би **пожељни правци кретања** у том процесу били следећи:

1. *Афирмисање улоге пореза на имовину* - За даљу изградњу процеса фискалне децентрализације у Србији нужно је давање већег значаја изворном порезу јединица локалне самоуправе. Веће ослањање на порез на имовину, чије су промене започете у току 2014. године, је незаобилазна мера у обезбеђивању веће фискалне аутономије локалних јединица. Остаје очекивање да ће се доградњом система опорезивања имовине у Србији ојачати његов фискални ефекат, а тиме и повећати фискални потенцијал локалних јединица.

2. *Прерасподела надлежности између централног и локалног нивоа* - Настојања да се успешно заврши процес децентрализације државне управе требало би да у периоду који предстоји доведу до препуштања више надлежности локалним самоуправама. Прерасподела надлежности између централног и локалног нивоа може се постићи изменама закона, али не у области јавних финансија, већ закона којим се регулишу надлежности локалних јединица, а то је закон о локалној самоуправи.

3.6. Фискални аспект регионализације у Србији

(Расподела фискалних надлежности између различитих нивоа власти у Србији и фискалне могућности за регионализацију)

Пред Србијом се налази незавршени процес уређења унутрашње организације власти. Одговори на питања да ли ће доћи до промена у постојећој територијално политичкој организацији, евентуално до опредељења за регионализацију, дају се у научној, стручној и широј јавности, као и међу политичким актерима. У том контексту, обезбеђивање прихода неопходних за вршење надлежности будућих региона има веома значајну улогу.

Као узор за финансирање региона у Србији могу послужити земље са регионалном аутономијом, код којих је један од базичних принципа фискалног аспекта регионализације обезбеђивање сопствених прихода регионалних јединица. Незамисливо је финансирање регионалних нивоа власти без трансфера, али је, у

контексту обезбеђивања сопствених прихода, интересно питање пореске аутономије. Да ли се могу у оквиру постојеће расподеле фискалних овлашћења између различитих нивоа власти наћи адекватна пореско правна решења за финансирање региона у случају њиховог формирања? Или би биле нужне промене постојећег фискалног система у правцу преношења неких фискалних овлашћења на регионе?

Постојећа расподела фискалних овлашћења у Србији је учињена у корист централне власти. Доминантну улогу у увођењу пореза, утврђивању основних елемената пореза има **Република Србија**,⁵⁵⁷ мада је корак у правцу децентрализације фискалних овлашћења у Србији учињен доношењем Закона о финансирању локалне самоуправе из 2007. године, којим је порез на имовину постао изворни приход јединица локалне самоуправе.

Такође, питање припадности пореза регулисано је у корист централне власти, што се може видети из табеле 9.

Табела 9. Припадност пореза у Србији

порези	буџет Републике Србије	буџет АП Војводине	буџет локалне самоуправе
порез на додату вредност	+		
акцизе	+		
порез на добит	+	+ 1*	
порез на доходак		+ 2*	
- годишњи порез	+		
- порез на зараде	+(20%)		+ 80% (70% град Београд)
- порез на приходе од самосталне делатности			+
- порез на приходе од ауторских и сродних права и права индустријске својине	+		
- порез на приходе од капитала	+		
- порез на капиталне добитке	+		

⁵⁵⁷ Могу се увести само они јавни приходи који су установљени Законом о буџетском систему Републике Србије ("Сл. гласник РС", бр. 54/09, 73/10, 101/10, 101/11, 93/12, 62/13, 63/13-испр. и 108/13).

- порез на остале приходе: - од давања у закуп покретне ствари - на добитке од игара на срећу - на приходе од осигурања лица - на приходе спортиста и спортских стручњака - на друге приходе	+		+
порези на имовину: - порез на имовину - порез на наслеђе и поклон - порез на пренос асполутних права			+ (изворни приход) + +
порез на употребу, држање и ношење одређених добара	+		

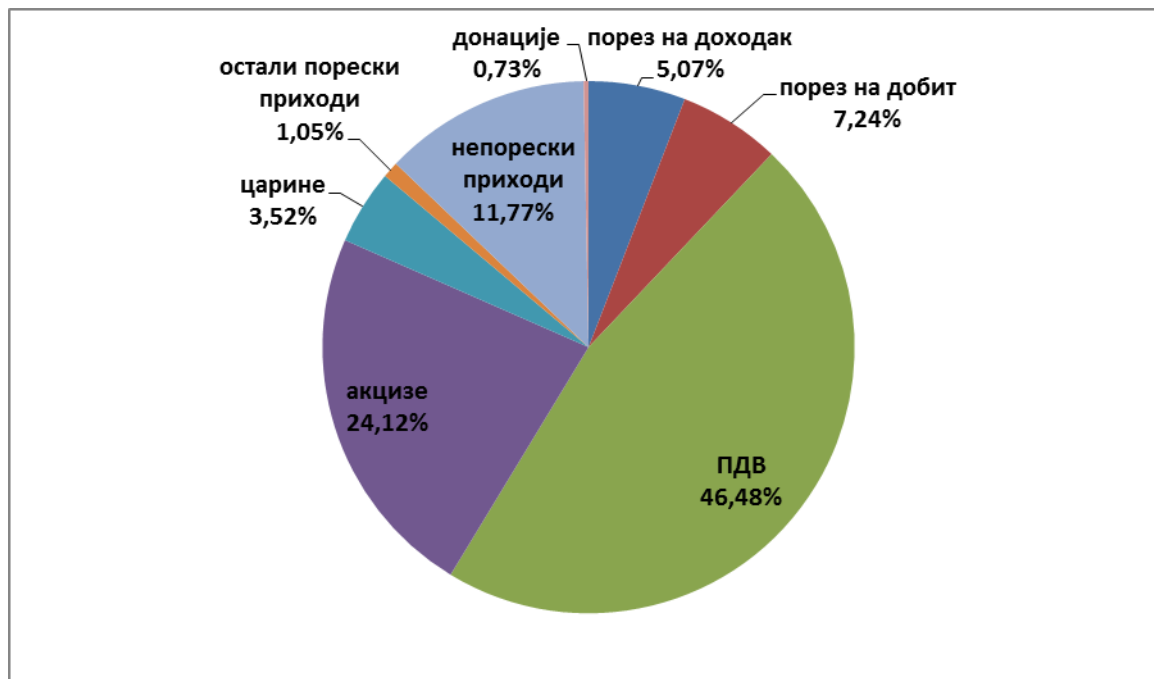
1* АП Војводини припада део прихода од пореза на добит правних лица оствареног на њеној територији у складу са законом.

2* АП Војводини припада део прихода од пореза на доходак грађана - пореза на зараде оствареног на њеној територији у складу са законом.

Извор: Одредбе чл. 23. ст. 1. тач.1; чл. 24. ст. 1. тач. 1-2; чл. 25. ст. 1. тач. 1. Закона о буџетском систему и чл. 6. и чл. 35. Закона о финансирању локалне самоуправе.

О уделу појединих пореза у структури укупних прихода Р Србије, може закључити на основу графикана 2:

Графикон 2. Учешће пореских прихода у укупним приходима Републике Србије у 2014. години.

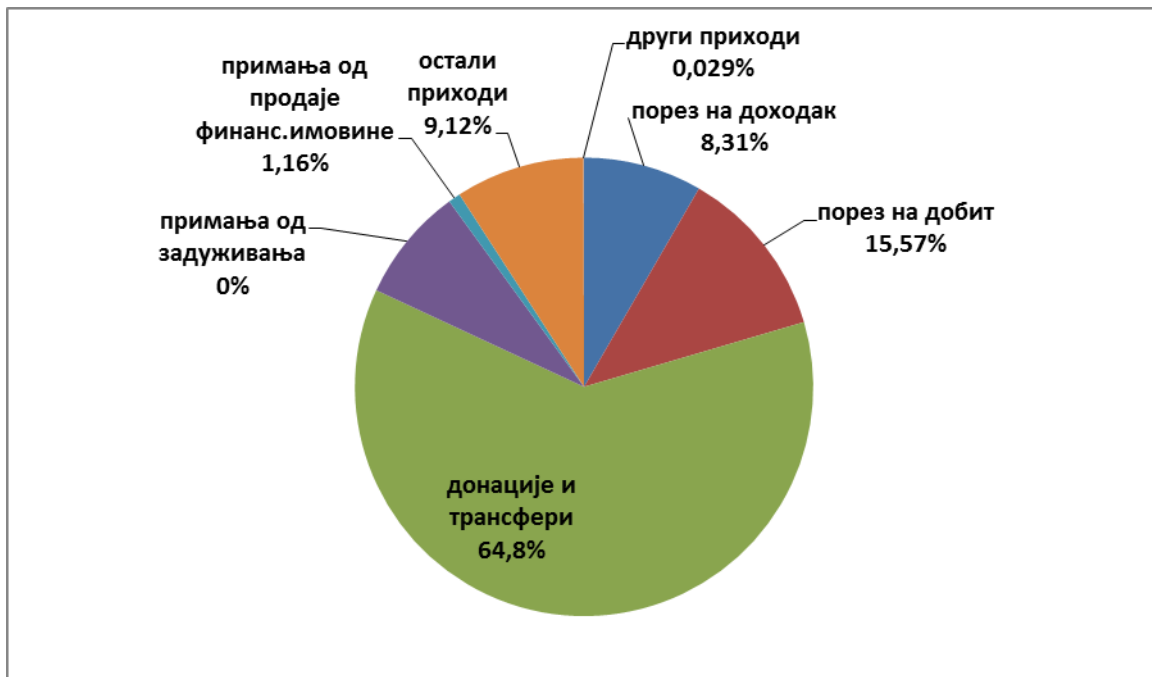


Извор: Билтен јавних финансија бр. 124 за децембар 2014. године, Министарство финансија Републике Србије, стр. 48. Обрачун аутора.

У постојећој расподели фискалних овлашћења између различитих нивоа власти у Србији, **Аутономна покрајина Војводина** нема фискални суверенитет, али је са аспекта обезбеђивања средстава за обављање њених надлежности значајна одредба Устава Републике Србије из 2006. године, којом је прописано да буџет Војводине износи најмање 7% републичког буџета.⁵⁵⁸ Буџету АП Војводине припада део прихода од пореза на доходак - део од пореза на зараде и део прихода од пореза на добит, остварених на њеној територији. Графиконом 3. приказан је удео ових пореза у структури примања буџета Војводине за 2014. годину, који се креће у износу од 8,31% за порез на доходак, односно 15,57% за порез на добит. Међутим, најзначајнији јавни приходи Војводине су донације и трансфери из буџета Републике Србије, који се крећу за 2014. годину у износу од 64,80% укупних примања њеног буџета.

⁵⁵⁸ Чл. 184 ст. 4. Устава Републике Србије

Графикон 3: Примања буџета Војводине у 2014. години.



Извор: Билтен јавних финансија бр. 124 за децембар 2014. године, Министарство финансија Републике Србије, стр. 68. Обрачун аутора.

Поред овлашћења да управљају покрајинском имовином, уставом је аутономним покрајинама дата могућност да имају своје *изворне јавне приходе*.⁵⁵⁹ Могућност аутономне покрајине Војводине да има сопствене јавне приходе указује на њено извесно финансијско осамостаљивање.⁵⁶⁰ Врсте и висина изворних прихода аутономних покрајина, којима финансирају своје надлежности, одређују се законом.⁵⁶¹ Како аутономне покрајине немају законодавну надлежност, решавање питања финансијске аутономије АП Војводине може се остварити само ако Република Србија донесе закон. Крајем 2013. године, у скупштини Војводине усвојена је Платформа о полазним основама за израду закона о финансирању АП Војводине, која је замишљена као полазна основа за преговоре у поступку израде нацрта закона о финансирању Војводине. Изазвана је бура реакција, од изношења замерки на уставност и законитост таквог акта, јер се о ради о питањима из надлежности Републике, до указивања на

⁵⁵⁹ Чл. 183. ст. 5. Устава Р Србије

⁵⁶⁰ Раичевић, Б, *Јавне финансије*, Економски факултет Београд, 2005, 414.

⁵⁶¹ Чл. 184. ст. 2. Устава Р Србије

слабости таквих полазних основа које би произвеле негативне ефекте на порески систем Србије.⁵⁶²

У условима слабог фискалног ефекта **пореза на имовину**, као и традиционалне припадности овог пореза локалним јединицама, *не може се очекивати* да би у случају спровођења регионализације у Србији овај порез *припао регионалним јединицама*.

За разлику од пореских структура развијених земаља, највећу издашност у Србији показује **порез на додату вредност**. Према графикону 2, који показује структуру укупних прихода у Србији за 2014. годину, учешће ПДВ износи 46,48%. Поставља се питање да ли би ПДВ могао бити погодан порески облик у случају формирања региона у Србији. По правилу, централној власти припадају фискална овлашћења у погледу ПДВ. Отуда, нереална би била очекивања о преношењу надлежности са Републике на регионе. Питање припадности прихода је регулисано у корист Републике. Њој припада далеко највећи број надлежности за чије је обављање потребно обезбедити приходе. Да ли би део тих прихода могао припасти регионалним јединицама, остаје отворено питање. У сваком случају, преношење фискалне суверености у погледу ПДВ је и технички неизводљиво, јер би било потребно робу која прелази из једног у други регион третирати као извоз. Роба би била ослобођена од ПДВ, а потом у другом региону опорезована тамошњим ПДВ. Са друге стране, постоји *могућност да у деоби прихода прикупљених од наплате ПДВ на територији Србије учествују и други нивои власти*.⁵⁶³ Међутим, таква расподела прихода ни у ком случају не би смела бити произвољна, јер би довела до великих неслагања актера те расподеле, пошто се ради о порезу који обезбеђује велике приходе. Да би се обезбедила правилна расподела прикупљених прихода, у случају учешћа региона у њиховој деоби, потребно је утврђивање одређених критеријума.

Ако се има у виду да се **порез на доходак** у неким земљама појављује као регионални порез, поставља се питање какве су његове могућности у нашим условима. Пре свега, постојећи систем опорезивања дохотка грађана очекује дуго најављивана

⁵⁶² Поједини аутори, који сматрају да извесна фискална аутономија Војводине треба да постоји, сматрају идеју да Војводина формира своју пореску управу, изнету у Платформи, неприхватљивом. Убирањем свих прихода, па и оних који припадају републичком буџету, Војводина би била у прилици да се цењка са Републиком Србијом. Поред тога, у ситуацији када се Република већ дуже време задужује због мањка прихода, препуштање убирања пореза пореској управи Војводине довело би до неправедности Војводине и Републике, јер би Војводина намирила уставом предвиђених 7% републичког буџета, незаинтересована за стање у републичком буџету. Такође, решење да ПДВ и акцизе убира Војводина је погрешно, јер се овим приходима администрира на нивоу централне власти (Мијатовић, Б., Арсић, М., *Лоша идеја да Војводина убира порез*, Б 92, 9.11.2013.г.).

⁵⁶³ У том правцу иду и захтеви заговорника за већом аутономијом АП Војводине.

реформа, јер обилује бројним слабостима. Уз претпоставку да ће у наредном периоду доћи до увођења оптималног модела, *може се очекивати да би имао одређену улогу у обезбеђивању пореске аутономије региона*. Ради се о томе да не постоји велики број опција за увођење регионалних пореза и може се претпоставити да би се у таквој ситуацији креатори пореског система определили за неку од опција припадности пореза на доходак регионалним јединицама. Ако би опредељење подразумевало поделу прихода од пореза на доходак у одређеној сразмери између централних и супрацентралних нивоа власти, дошло би до ремећења садашњег стања. Постојећом расподелом прихода од пореза на доходак годишњи порез, поједини цедуларни порези у целини и део пореза на зараде припадају републичком буџету. Највећи део пореза на зараде, који уједно даје највеће приходе од свих цедуларних пореза, припада јединицама локалне самоуправе. Уступањем дела прихода од пореза на доходак новоформираним регионима била би доведена у питање фискална аутономија локалне власти, јер порез на доходак представља значајан удео у укупним приходима локалне власти. У том контексту било би прикладније увођење приреза порезу на доходак, по узору на неке европске земље. Регионима би се дало овлашћење да на већ постојећу основицу и стопу, које је утврдила Република Србија, уведу своју стопу. Међутим, овде постоји опасност од превеликог пореског оптерећења рада. У условима када постоји велико фискално оптерећење рада, које је последица високих стопа доприноса за обавезно социјално осигурање, увођење приреза порезу на доходак значило би додатно пореско оптерећење рада. Како се у систему доприноса за обавезно социјално осигурање очекују реформе, може се претпоставити да би оптимална законска решења у овој области отворила пут за повећање пореског терета код обвезника пореза на доходак.

4. НЕУЖНОСТ РЕФОРМЕ ПОРЕЗА НА ДОХОДАК ФИЗИЧКИХ ЛИЦА У СРБИЈИ - ПРАВЦИ И МОДАЛИТЕТИ

4.1. Недостаци постојећег система пореза на доходак грађана у Србији

а) (Не)правичност у опорезивању дохотка грађана у Србији

Хоризонтална правичност значи да би порески обвезници исте економске снаге требало да плаћају исте износе пореза. Да би се то постигло потребно је кроз законом обликоване основне елементе пореза обезбедити правилно одмеравање економске снаге. Упоредивањем општих теоријских претпоставки, као и ставова у пракси и нормативног уређења пореског објекта може се закључити да је наш законодавац, у начелу, исправно поступио. У складу са општеприхваћеном свеобухватном концепцијом дохотка, у порез на доходак укључује све приходе који утичу на повећање економске снаге пореског обвезника. Проблем постоји у томе што се не утврђује његова укупна економска снага, јер се сваки приход опорезује појединачно применом различитих правила.

У поступку утврђивања пореске основице, међу цедуларним порезима постоје *разлике у погледу трошкова* насталих стварањем, односно, очувањем прихода. Код неких прихода закон признаје стварне трошкове, код других нормиране, и то у различитим износима. Поред тога, важећем правним решењима се замера неинсистирање на консеквентном спровођењу начелно прихваћеног објектног нето принципа опорезивања. Законодавац ограничава дејство само на законом предвиђене случајеве, при чему, у неким случајевима, неоправдано не признаје одбитак трошкова који су у непосредној вези са оствареним прихода. Такође, увођењем категорије нормираних трошкова за поједине категорије прихода омогућио је њихово умањење за реално непостојеће трошкове, будући да се ова привилегија користи независно од тога да ли је порески обвезник стварно имао трошкове.⁵⁶⁴ Даље, мешовити систем

⁵⁶⁴ Милошевић, М., *Закон о порезу на доходак грађана у светлу члана 91, став 2. Устава Републике Србије*, *Анали Правног факултета*, Вол. 56 бр. 2, 305-319, 2008, 315-316.

опорезивања дохотка не даје могућност за пребијање губитака и прихода који потичу из различитих врста прихода, меру која се среће у синтетичким системима⁵⁶⁵.

Прописане су *различите пореске стопе*. Поред законом прописаних, постоје и разлике и у погледу ефективних стопа. Укључивањем у анализу нормираних трошкова, који су у различитим износима прописани, добијају се ефективне пореске стопе које се још више разликују у односу на нормиране. Тек тако се могу сагледати разлике у висини пореског терета међу цедуларним порезима.⁵⁶⁶ То практично значи да ће обвезници исте економске снаге, у зависности од врсте прихода, плаћати различите износе пореза. Поред тога, такво разликовање има ефекте и у домену годишњег пореза на доходак грађана. У основицу годишњег пореза улази опорезиви приход, чија висина зависи од признатих нормираних трошкова.⁵⁶⁷

У остваривању **вертикалне правичности** била је замишљена улога годишњег пореза на доходак, као корективног, који би опорезивао само грађане јаче економске снаге и то применом прогресивних стопа. Међутим, овај порез није успео да допринесе равномерном опорезивању обвезника. Прво, због мањкавости у самој структури, пошто није синтетички порез не може водити рачуна о укупној економској снази пореског обвезника. Он се појављује као допуна аконтационим порезима, а не обрнуто.⁵⁶⁸ Друго, и поред примене прогресивних стопа, које подразумевају већи порески терет за обвезнике јаче економске снаге, вертикална правичност је изостала, јер га плаћа мали број пореских обвезника.

Мањкавост у систему годишњег пореза на доходак грађана се огледа и у погледу одбитака. Механизам одбитака којима се умањује основица годишњег пореза на доходак ставља категорију обвезника који плаћају овај порез у повољнији положај у односу на грађане који нису обвезници годишњег пореза.⁵⁶⁹

⁵⁶⁵ Поповић, Д., *Наука о порезима и пореско право*, 515.

⁵⁶⁶ О висини ефективних пореских стопа цедуларних пореза у Србији видети детаљније у: Алтипармаков, Н., *Пореска правичност главних пореских облика у Србији*, "Под лупом 2", Квартални монитор бр. 24/2011.

⁵⁶⁷ Детаљ.о томе: Беговић, Б. и други, *Реформа пореског система (1)*" Центар за либерално демократске студије, Београд, 2003, 80-81.

⁵⁶⁸ Ђорђевић, М., *Контраверзе опорезивања дохотка физичких лица* (докторска дисертација), 235.

⁵⁶⁹ Нав.према: Хрустић, Х., *Принцип правичности у опорезивању дохотка грађана у ЕУ и у Србији*, *op.cit.*, 186.

Табела 10. Износи одбитака у систему пореза на доходак у Србији за 2014 .годину

порез на зараде	годишњи порез на доходак
стандардни одбитак	лични одбитак
11.000 динара	24.570,40 динара
	одбитак за издржаване чланове
	9.213,92 динара

Извор: Износи прописани чл. 15а. ст. 2. и чл. 88. ст. 1. ЗПДГ; подаци Републичког завода за статистику о просечној годишњој заради у 2014. години објављени у "Службеном гласнику РС" бр. 6/2015; 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.

Упоредивањем као пример наведених износа за 2014. годину могу се уочити значајне разлике у њиховој висини. Прописивањем одбитака од основице годишњег пореза на доходак обезбеђује се утврђивање економске снаге пореског обвезника узимањем у обзир његових личних и породичних прилика. Тиме се, уз примену прогресивне тарифе постиже равномерност у опорезивању између обвезника годишњег пореза, али не и вертикална правичност између ове категорије обвезника и осталих обвезника пореза на доходак. Различити износи одбитака указују да је значајно нарушена равномерност у умањењу пореског терета из социјалнополитичких разлога.

Са друге стране, настојање да се прописивањем одбитака обезбеди, бар, у систему годишњег пореза на доходак, остваривање субјектног нето принципа опорезивања није остварена. Због високог цензуса за опорезивање годишњим порезом број корисника ове олакшице је готово занемарљив у поређењу са укупним бројем обвезника пореза на доходак.⁵⁷⁰

б) Мали фискални значај пореза на доходак у Србији

Из података са графикана се види да приходи прикупљени од пореза на доходак учествују са 10,69 % у пореској структури.

⁵⁷⁰ Милошевић, М., *Закон о порезу на доходак грађана у светлу члана 91, став 2 Устава републике Србије*, стр.318.

Графикон 4: Структура пореских прихода у Србији



Извор: Билтен јавних финансија за месец децембар 2014. годину, Министарство финансија Р Србије, стр. 23. Обрада аутора.

Мали билансни значај пореза на доходак је последица карактера постојећег мешовитог система. Заснован је на цедуларним порезима, који су по својој природи мање издашни у односу на синтетички порез, јер не обухватају укупан доходак. Такође, применом пропорционалних стопа прикупљају се мањи приходи него што би било у случају прогресивних стопа. Опорезивање прогресивним стопом код годишњег пореза на доходак не доприноси већем фискалном значају пореза на доходак у Србији, јер га плаћа веома мали број грађана.

Порез на зараде је најиздашнији, али присутни су ограничавајући фактори у прикупљању већег износа прихода. Осим високе стопе незапослености и ниских доходака радника,⁵⁷¹ знатан проблем представља и присуство "рада на црно".

Јачању фискалног капацитета пореза на доходак допринео би већи фискални ефекат осталих цедуларних пореза, што би се могло постићи променама пореског режима појединих врста прихода. Код неких од њих узрок малог износа прикупљених прихода је потцењеност пореске основице. На пример, код пореза на приходе од самосталне делатности већи број обвезника је паушално опорезован, те је потребно прописати строжије критеријуме за његово одобравање, а посебно искључити

⁵⁷¹ Ђуровић-Тодоровић, Ј., Ђорђевић, М., *(Не)ефикасност пореског система Србије*, Финансије бр. 1-6/2006, 33.

могућност паушалног опорезивања оних услуга у којима се потенцијално ствара значајна додата вредност.⁵⁷² У том правцу је учињен покушај, јер је предлог последњих измена закона обухватао и пружање правних услуга (адвокатура), као и из области здравствених делатности у круг оних услуга код којих би требало исључити могућност паушалног опорезивања, али у скупштинској процедури није усвојен. Тако је, и поред остваривања знатно већег стварног прихода, ова категорија обвезника остала у систему паушалног опорезивања. То се оцењује неправичним у односу на остале категорије обвезника, нпр. запослене са сличним или нижим примањима, као и економски неоправданим.⁵⁷³ Код неких цедуларних пореза присуство велике евазије је разлог њихове мале издашности. На пример, велики број лица која остварују приходе од издавања у закуп непокретности порез не плаћају. Свођење прилика за пореску утају непријављивањем прихода на занемарљив проценат је био један од циљева предлога за увођење опорезивања приписаног прихода од власништва на непокретности.⁵⁷⁴ Тако би, поред стварног прихода од издавања непокретности био опорезован и приписани (импутирани) приход на непокретности (под условом да лице има више од једне непокретности, не живи у њима, и да се ради о пољопривредном земљишту површине веће од 5 хектара) у теорији познат као импутирана рента. Предлог је образложен и потребом изједначавања пореског третмана приноса на различите облике акумулисања имовине, као и подстицањем активације неискоришћеног капитала у случају када се непокретност стварно не издаје, односно, да се плати порез на нерационално економско понашање - да се капитал инвестира у продуктивније облике имовине.⁵⁷⁵ Међутим, овај предлог, садржан у сету предлога за измену ЗПДГ из 2013. године, није усвојен у скупштинској процедури.

в) Неостваривање економске ефикасности опорезивања дохотка у Србији

Алокативна неутралност пореза на доходак у Србији је била често предмет интересовања фискалне литературе због мешовитог карактера система. Опорезивање различитих врста прихода на различите начине, применом различитих правила у погледу утврђивања пореске основе, различитих пореских стопа и пореских

⁵⁷² Беговић, Б. и други, *Реформа пореског система (1)*, 84.

⁵⁷³ Ранђеловић, С., *Реформа пореза на доходак грађана у Србији: ефикасност и правичност vs. политичка економија*, Квартални монитор бр. 32, Фонд за развој економске науке, Београд, 2013, 63.

⁵⁷⁴ Вид.: *Образложење Закона о изменама и допунама Закона о порезу на доходак грађана*, 2013, 2.

⁵⁷⁵ *Ibid.*, 10.

олакшица, не представља добру основу за обезбеђивање неометања у ефикасној алокацији ресурса, једном од важних принципа опорезивања.

Важећим одредбама, којима се за опорезивање зарада и опорезивање прихода од самосталних делатности прописује стопа од 10%, обезбеђује се већи степен хоризонталне правичности и алокативне нутралности у опорезивању дохотка од рада.⁵⁷⁶

Изменама закона из 2013. године учињен је напредак у ублажавању алокативне ненеутралности различитих врста прихода од капитала. Сврставање прихода од издавања непокретности у приходе од капитала имало је за циљ изједначавање пореског оптерећења прихода који у суштинском економском смислу потичу из истог извора - капитала. Одређивањем висине ефективне стопе од 15% (односно, прописана стопа је 20%, уз признавање нормираних трошкова од 25%), постиже се изједначавање са прописаном пореском стопом за остале врсте прихода од капитала⁵⁷⁷

У складу са постављеном основном концепцијом, фискална реформа започета 90-тих година 20. века, окренута је ка микро-економским фискалним подстицајима који подразумевају максимално стимулисање штедње, акумулације, инвестиција и запослености.⁵⁷⁸ Отуда је често разматрано питање економска ефикасност пореза на доходак у погледу запослености, односно утицаја пореског оптерећења на тржиште радне снаге. Пореско оптерећење рада у Србији⁵⁷⁹ се показало високим због високих стопа доприноса за социјално осигурање. Ако се има у виду и прописивање стопе најновијим изменама у износу од 10% за опорезивање зарада, као и пореска олакшица за запошљавање не могу се упутити замерке постојећем систему опорезивања дохотка. Остаје очекивање да ће се проблем великог фискалног оптерећења рада решити најављиваном реформом система доприноса за обавезно социјално осигурање.

2) Мањкавости правне природе

Неправичност пореза на доходак отвара питање **поштовања уставних принципа**, јер је као један од њих, Уставом Србије прописан принцип опорезивања

⁵⁷⁶ Ранђеловић, С., *Реформа пореза на доходак грађана у Србији: ефикасност и правичност vs. политичка економија*, б3.

⁵⁷⁷ Образложење нацрта Закона о изменама и допунама ЗПДГ, 2.

⁵⁷⁸ Група аутора, *Основе концепције реформе фискалног система*, Финансије 7-8/1989, 425.

⁵⁷⁹ Показатељ овог оптерећења је учешће пореза на зараде и доприноса за обавезно социјално осигурање у трошковима рада са 45,3%, знатно веће у односу на просек ЕУ (37,1%) (нав.према.: Хрустић, Х., *Пореско оптерећење рада у државама чланицама ЕУ и у Србији*, Право и привреда 7-9/2010, 556.).

према економској снази.⁵⁸⁰ У материјалном смислу, уставност значи сагласност закона са уставом у погледу садржине. То значи да би основне елементе пореза на доходак требало тако обликовати да се ефектима њихове примене у пракси постиже усаглашеност са уставним принципом опорезивања према економској снази. До тога није дошло, па чак и да се узме у обзир да је постојећи систем опорезивања дохотка "прелазно решење" захтев за правичношћу не може бити умањен.

Следећа мањкавост је **лоша пракса да се подзаконским актима регулише материја коју би требало регулисати законом**. Пример из новије правне праксе - увођење пореског подстицаја запошљавања уредбом.⁵⁸¹ Регулисање материје опорезивања уредбом није у складу са принципом законитости пореза, који подразумева да се опорезивање може вршити само на основу закона (*nullum tributum sine lege*). У немогућности да се регулишу сва релевантна питања неког пореза, законом се регулишу основни елементи, а подзаконским актима се препушта детаљније регулисање. У савременим правним државама за установљивање нових пореза, као и мењање пореског терета постојећих пореза, важи правило да се може вршити само на основу закона.⁵⁸² Ова уредба се није односила на неко питање које би се могло детаљније регулисати подзаконским актима него на промену пореског терета у постојећем систему опорезивања дохотка.

Период примене мешовитог система у Србији обележен је честим лутањима пореске политике и недоследностима у изабраној стратегији пореске реформе у обликовању основних елемената пореза на доходак. На пример, честе су биле осцилације у погледу пореског третмана дивиденди, од одобравања делимичне олакшице за акционаре у симболичном проценту до значајније олакшице (80%) или чак, у једном периоду, њеног укључивања у годишњи порез на доходак и фактички троструког опорезивања. Често је мењана висина пореских стопа цедуларних пореза, па чак и врста пореске стопе код годишњег пореза (јер је било примера прописивања пропорционалне стопе). **Често мењање пореских прописа**, поред тога што може

⁵⁸⁰ Одредбе чл. 91. ст. 2. Устава Србије користе термин: "економска моћ", који није адекватно одабран, јер може да асоцира на степен до којег појединци могу наметати вољу другима (навед.према: Поповић, Д., Илић-Попов, Г., *Једнакост грађана у пореском праву*, 148.

⁵⁸¹ То је Уредба о подстицању запошљавања ("Сл. гласник Р Србије", бр. 32/11 и 34/11), која је престала да се примењује 2014. године, којом је омогућено субвенционисање послодавцима из приватног сектора одређеног износа обрачунаог пореза и доприноса за пензијско и инвалидско осигурање. Била је предмет критике и Фискалног савета Републике Србије, јер није у складу са праксом добре фискалне и пореске политике, поткопава предвидивост и кредибилитет пореског система (нав.: *Анализа фискалних ефеката Уредбе о подстицању запошљавања Републике Србије*, Фискални савет Републике Србије, Београд, 2011.)

⁵⁸² Детаљ.: Поповић, Д., *Пореско право*, Правни факултет Београд, 2012, 41.

утицати на трошкове на страни пореског обвезника и на страни пореске администрације, негативно се рефлектује на правну сигурност пореских обвезника. Нестабилност пореских прописа може бити разлог стварања "неповољне климе" према плаћању пореза и утицати на порески морал. Такође, честе и неоправдане измене прописа чиниле су порески систем у великој мери сложеним и отежавале праћење и разумевање пореске регулативе.⁵⁸³

Новији пример "експеримента" у овој области представља примена тзв. солидарног пореза у 2014. години. Идеја о увођењу посебног пореза у условима економске кризе није новост, али је то код нас учињено путем регулисања примања лица у јавном сектору.⁵⁸⁴ Додатним финансијским оптерећењем лица која раде у јавном сектору, слабости постојећег система пореза на доходак, попут неправичности, алокативне ненеутралности, великог фискалног оптерећења рада, сложености поступка администрација, су продубљене.⁵⁸⁵

д) Административно-техничка сложеност

Основу мешовитог система у Србији чини цедуларно опорезивање, које подразумева обезбеђивање посебног пореског третмана сваком извору прихода према његовим специфичностима. Прописивање различитих правила у погледу утврђивања пореске основице, признавање стварних или нормираних трошкова у различитим износима, прописивање различитих пореских стопа, различитих пореских олакшица чини поступак утврђивања и наплате цедуларних пореза **административно сложеним и утиче на повећање трошкова**, како оних које има порески обвезник, тако и административних.

Ни годишњи порез на доходак грађана не оправдава своје постојање са аспекта економичности. Као корективан, овај порез повлачи велике трошкове због сложености примене, а даје мале приходе, јер га плаћа веома мали број грађана.

⁵⁸³ Анђелковић, М., Димитријевић, М., *Пореско право Србије*, Правни факултет у Нишу, Центар за публикације, 2009, 61.

⁵⁸⁴ Закон о умањењу нето прихода лица у јавном сектору ("Сл. гласник Р Србије", бр. 108/13).

⁵⁸⁵ Детаљно томе: Димић, С., *"Солидарни порез" у светлу постојећег система опорезивања дохотка грађана у Србији*, у: *Право и друштвена стварност*, Правни факултет Приштина, Косовска Митровица, 2014, 85-92.

е) Недостаци опорезивања дохотка грађана и непожељне карактеристике пореског система Србије

Високо укупно пореско оптерећење. - Упоредивањем података о учешћу пореских прихода у структури БДП, који се најчешће користи као показатељ укупног пореског оптерећења, уочава се велико пореско оптерећење у Србији.

Табела 11. Учешће пореских прихода у БДП земаља ЕУ

Удео пореских прихода у БДП у изабраним земљама у %	
Белгија	47,8
Бугарска	28,7
Данска	49,6
Француска	47,3
Италија	43,6
Литванија	27,2
Румунија	27,4
Вел. Британија	35,4

Просек ЕУ 28	40,1

Србија	33,4

Извор: Eurostat

Овакво стање, поред осталог, је резултат велике јавне потрошње наслеђене из социјалистичког периода. У Србији је, попут осталих социјалистичких земаља, улога државе у задовољавању јавних потреба била велика, а фискално оптерећење ни тада

није било у складу с реалним економским могућностима. Ригидност наслеђене значајне јавне потрошње остаје једна од озбиљнијих сметњи привредног развоја код нас.⁵⁸⁶

Неправичан карактер пореског система. - Посматрајући податке из графикана о структури пореских прихода уочава се велико учешће ПДВ. Однос непосредних и посредних односа у структури пореских прихода је такав, по правилу, да се слабије развијена друштва више ослањају на посредне порезе док непосредни порези преоблађују у развијеним друштвима. Савремене државе иду у правцу успостављања одређене равнотеже.⁵⁸⁷

Велико учешће посредних пореза не доводи, само по себи, до деформације пореске структуре. Само у корелацији са неодговарајућим моделима осталих пореза производи негативне последице на порески систем. Прогресивним опорезивањем се води рачуна о економској снази пореског обвезника и у извесној мери ублажује регресивно дејство посредних пореза (првенствено ПДВ). У недостатку тога, укупан редистрибутивни ефекат пореског система је негативан.⁵⁸⁸ Опорезивање дохотка у Србији, и поред благе прогресије код годишњег пореза на доходак и прописаних одбитака, није у стању да ублажи регресивни карактер посредних пореза.⁵⁸⁹

4.2. Теоријско-практична својства алтернативних модела опорезивања дохотка физичких лица

До недавно доминантан концепт S-H-S дохотка, последњих деценија, уступа место новим приступима првенствено из разлога економске ефикасности. Теоретичари и креатори пореске политике већ неко време фаворизују *flat tax* и дуални порез као моделе опорезивања дохотка који су у функцији привредног раста. Теоријски посматрано, док *flat tax* у потпуности ослобађа приходе од капитала од опорезивања, дуални модел нижим пореским стопама за приходе од капитала ублажава двоструко опорезивање штедње. Такође, *flat* опорезивање повољно утиче на радни напор, јер

⁵⁸⁶ Раичевић, Б., *Јавне финансије*, 33.

⁵⁸⁷ Jelčić, B., Jelčić, B., *Porez na promet proizvoda u teoriji i praksi*, Zagreb, 1977, 27.

⁵⁸⁸ Jurković, P. *Javne financije*, Masmedia, Zagreb, 2002, 306-307.

⁵⁸⁹ Ђуровић-Тодоровић, Ј., Ђорђевић, М., *(Не)ефикасност пореског система Србије*, 37.

ниске пропорционалне стопе подстичу рад. Мада у пракси готово ни једна од земаља које су увеле *flat tax* није применила чист модел, пружање повољног пореског третмана приходима од капитала (ниским пропорционалним стопама или ослобађањем неких или већине прихода од капитала) има за циљ подстицање штедње и инвестиција.

Као противаргумент примедби да се ради о неправичном порезу, заговорници *flat tax*-а истичу индиректну прогресију. Одређивањем одбитка за егзистенцијални минимум постиже се одређена мера прогресивности. Пракса је показала, међутим, да највећу корист имају најнижи, због којих је и уведен одбитак, али и највиши доходовни слојеви. Противници дуалног модела наводе као велики недостатак кршење хоризонталне правичности, јер порески обвезници исте економске снаге плаћају различити износ пореза у зависности од тога да ли остварују приходе од рада или приходе од капитала. Међутим, посматрано са аспекта животног циклуса, систем дуалног опорезивања у начелу постиже хоризонталну правичност. У пракси постоје настојања да се смањи хоризонтална неправичност, смањивањем разлике у пореском оптерећењу прихода од рада и прихода од капитала увођењем пореза на дивиденде изнад нормалног приноса, на пример у Норвешкој. Идеја о негативном порезу, који представља повезивање социјалне и пореске политике, није заживела. Неки облици интеграције пореза на доходак и социјалних трансфера се налазе у пракси неких земаља. На пример у САД порески кредит на доходак од рада, који се односи на лица са ниским примањима.

Како на издашност пореза утиче врста и висина пореске стопе, као и ширина пореске основице, то се поставља питање фискалних ефеката алтернативних модела. Теоријски посматрано, већи фискални ефекат имао би дуални модел у односу на *flat tax* због употребе прогресивних стопа, што је економетријска анализа доказала. Пракса примене *flat tax* је донекле закомпликовала процену његове издашности, јер су поједине земље значајно повећале пореске приходе након његовог увођења, због чега је и привукао велику пажњу и у другим земљама. У литератури има објашњења да је повећање пореских прихода у овим земљама након увођења *flat tax* део ширег миљеа, односно, резултат реформи и у другим областима. У принципу, може се рећи, да нема јединственог става о издашности *flat tax*.

Једна од предности *flat tax* је његова административна једноставност. Код дуалног модела ситуација је другачија, јер садржи две компоненте: приходе од рада и приходе од капитала. У погледу прихода од капитала присутна је административна

једноставност јер се порез, по правилу, плаћа по одбитку и представља коначну пореску обавезу. Код опорезивања прихода од рада администрирање ће зависити од тога да ли остварује само приходе од рада или и из других извора. Ако порески обвезник остварује само приходе од рада, административно је једноставније. Порез на доходак од рада, по правилу, се плаћа по одбитку и у знатном броју земаља представља коначну пореску обавезу. Прихватање стандардних одбитака у току године приликом плаћања пореза по одбитку од стране великог броја земаља доприноси једноставности. Међутим, код дуалног модела постоји проблем правилног разграничења прихода од рада и прихода од капитала код појединих категорија пореских обвезника, назван Ахиловом петом.

Табела 12. Приказ теоријско-практичних својстава flat tax и дуалног пореза

алтернативни модели	економска ефикасност	правичност	фискални ефекти	једноставност и трошкови
<i>flat tax</i>	-повољни ефекат на штедњу и инвестиције -пропорционалне стопе подстичу радни напор	- одређена мера прогресивности увођењем одбитка; - у пракси највећу корист имају најнижи и највиши слојеви	-нема општеприхваћеног става (у неким земљама повећани приходи након увођења)	-административна једноставност
дуални	-повољни ефекат на штедњу и инвестиције, јер ублажава двоструко опорезивање штедње	- не постоји сагласност о хоризонталној правичности;	-након синтетичког пореза има највећу издашност	-"Ахилова пета" дуалног модела

Улога пореза на доходак од појаве до данашњих дана се мењала, од доминантног фискалног значаја у време када је настао, до јачања нефискалних циљева - економског и социјалног. Посматрано са тог аспекта, нове тенденције утичу на редистрибутивну улогу, јер праве помак ка економским ефектима. Оба алтернативна модела првенствено воде рачуна о економској ефикасности опорезивања.

Традиционални захтев за правичношћу опорезивања, чини се, губи на значају. Како примећују неки аутори, обе опције указују на удаљавање од *ability-to-pay* принципа.⁵⁹⁰ Међутим, ефикасност је само један од критеријума при избору оптималног модела опорезивања дохотка. Ефикасна пореска структура је, према теорији оптималног непосредног опорезивања, она која обезбеђује потребне пореске приходе, реализацију редистрибутивних ефеката уз најмањи губитак економске ефикасности.⁵⁹¹ *Trade off* између правичности и ефикасности одражава став у којој је мери друштво спремно да се одрекне ефикасности да би смањило неправичност. По једном ставу, неправичност је основни проблем друштва који треба минимизирати без обзира на последице по ефикасност. По другом ставу, основно питање је ефикасност, па проблем сиромаштва треба решавати на дуги рок, обезбеђивањем бржег раста како би се омогућило више добара за све. У крајњем, однос између ова два принципа зависи од друштвеног избора.⁵⁹²

Приликом сагледавања могућих опција требало би имати у виду њихова теоријска својства. Такође, требало би узети у обзир решења прихваћена у другим земљама, као и њихово искуство у примени. Позитивна искуства могу послужити као узор, али таква решења треба, истичу аутори са наших простора, прилагодити нашим потребама и могућностима, односно нашим условима.⁵⁹³

4.3. Одабир праваца реформе

4.3.1. Могућности увођења *flat tax*

У погледу одабира праваца реформе пореза на доходак у Србији једно од могућих решења је *flat tax*, поготово имајући у виду да га је већина земаља у транзицији увело. Неке земље у окружењу имају таква законска решења која садрже обележја овог модела, на пример Македонија, Црна Гора, Република Српска.

Група аутора је вршила оцену основних ефеката примене синтетичког, дуалног и пропорционалног модела у Србији симулацијом одабраних ефеката. На основу резултата тих анализа дошли су до закључка да је за Србију најпогодније увођење

⁵⁹⁰ Tanzi, V., *Globalization, tax competition and the future of tax systems*, 19.

⁵⁹¹ Поповић, Д., *Наука о порезима и пореско право*, 384.

⁵⁹² Stiglitz, J., *Економија јавног сектора*, 94.

⁵⁹³ Jelčić Ba, Jelčić Bo, *Razvoj i perspektive razvoja sistema javnih prihoda u Jugoslaviji*, knjiga referata "Fiskalni sistemi u prelaznom razdoblju", (red. Jelčić, B.), Zagreb, 1991, 16.

пропорционалног пореза или неке једноставније варијанте синтетичког или дуалног пореза. Са становишта већине економских критеријума (алокативна неутралност, тржиште рада, трошкови примене и сл.), *flat tax* је супериоран у односу на остале моделе. Увођењем високог неопорезивог дела зараде обезбедиће се његова умерена прогресивност.⁵⁹⁴

Са аспекта администрирања порезом, *flat tax* би био оптималан модел за примену у Србији. Административно веома сложен, како у домену цедуларних пореза тако и годишњег пореза на доходак грађана, постојећи систем опорезивања дохотка повлачи велике трошкове. Увођење *flat tax*, који се и у пракси показао једноставним за примену, представљало би боље законско решење од постојећег.

Мада чисти модел *flat tax* захтева укидање свих олакшица, осим личног одбитка за егзистенцијални минимум, у случају његове примене код нас требало би размотрити могућност прописивања одређеног броја олакшица. То није неуобичајена пракса, јер већи број земаља *flat tax* примењује и друге пореске олакшице осим личног одбитка, па чак и нестандардне олакшице. Порески зборник Русије прописује стандардне одбитке за одређену категорију пореских обвезника, које сврстава у три групе. На пример, право на одбитак у износу од 3000 рубаља имају лица код којих је болест или инвалидитет последица катастрофе у Чернобилу, инвалиди Великог отаџбинског рата. Стандардни одбитак у одређеној висини је прописан из демографских разлога. Такође, прописује листу социјалних пореских олакшица (руск. *социальные налоговые вычеты*). То су нестандардни одбитци, на пример, на име разних видова донација (у области науке, културе и сл.); износ за усавршавање пореског обвезника у образовним установама или за децу, односно, брата (сестру) пореског обвезника који се налазе на школовању до 24 године у висини стварно плаћених трошкова; износ плаћен за медицинске услуге. Право на социјалне одбитке порески обвезник, по правилу, остварује на крају пореског периода.⁵⁹⁵

⁵⁹⁴ Арсић, М., и др. *Пореска политика у Србији - поглед унапред*, Фонд за развој економске науке, Београд, 2010, 60.

⁵⁹⁵ [\[Налоговый кодекс РФ\] \[Глава 23\] \[Статья 219\]](http://www.zakonrf.info/nk/218/) <http://www.zakonrf.info/nk/218/>

Табела 13. Пример стандардног одбитка демографског карактера у Русији

стандардни одбитак за децу	
1.400 рубаља	за прво дете
1.400 рубаља	за друго дете
3.000 рубаља	за треће и свако следеће дете
3.000 рубаља	за дете које је инвалид

Извор: Чл. 218. тач.4. глава 23.(која се односи на порез на доходак физичких лица) Пореског кодекса РФ.

*Стандардни одбитак важи за дете до 18. године, односно, до 24. године ако се налази на редовном школовању.

**Стандардни одбитак у дуплом износу остварује самохрани родитељ (односно,старатељ, усвојилац).

Увођење одређене групе пореских олакшица, свакако, би се одразило на административну једноставност овог модела, која је једна од његових главних предности, али би се на овај начин ојачала социјална компонента пореза на доходак код нас.

Проблем постојећег система пореза на доходак у Србији није у прописивању бројних пореских олакшица, чиме би се "крњила" пореска основица, него у непостојању доследности законодавца приликом њиховог прописивања. Велика разлика у висини стандардног одбитка између пореза на зараде и годишњег пореза на доходак нарушава равномерност у умањењу пореског терета из социјално политичких разлога. Такође, мањкавост постојећих законских решења лежи у томе што право на лични одбитак немају порески обвезници који остварују друге приходе него само они који остварују зараду.⁵⁹⁶ Правилним одмеравањем висине личног одбитка као и висине и услова за остваривање права на нестандартне одбитке социјалног карактера, омогућило би се остваривање субјектног нето начела опорезивања.

Велики задатак у Србији је решавање проблема незапослености. Основни узрок сиромаштва и социјалне искључености, према истраживањима спроведеним у Србији, представља незапосленост. Статус на тржишту рада је у високој корелацији са сиромаштвом, будући да доходак остварен од рада чини основну детерминанту животног стандарда сиромашних домаћинстава и оних који се налазе близу границе

⁵⁹⁶ На овај проблем указује Милошевић (Милошевић, М., *Закон о порезу на доходак грађана у светлу члана 91. став 2. Устава Републике Србије op.cit.*, 317).

сиромаштва. Побољшање животног стандарда је могуће само побољшањем њиховог статуса на тржишту рада.⁵⁹⁷

Како се основни узрок незапослености у Србији, према економистима, налази на страни тражње за радном снагом, нужне су мере за фискално растерећење рада. Може се претпоставити да би, у том контексту, примена *flat tax* била адекватнија. Примена дуалног пореза, која подразумева примену прогресивних стопа на приходе од рада, не би ишла у правцу смањења пореског терета за приходе од рада. Међутим, избор модела пореза на доходак у Србији би имао релативни утицај, јер главни узрок великог фискалног оптерећења рада је у доприносима за социјално осигурање. Тек њиховом реформом, уз адекватну пореску структуру може се очекивати фискално растерећење рада. Поред тога, како постоји проблем у недостатку буџетских средстава, у случају смањења пореског оптерећења рада предлаже се преусмеравање пореског оптерећења са зараде на неку другу пореску основицу.⁵⁹⁸

4.3.2. Могућности увођења дуалног пореза

Мишљење да је синтетички порез најпогоднији облик опорезивања дохотка у Србији је у време почетака пореских реформи, 90-тих година прошлог века, било доминантно. Разлози административно техничке природе, због којих је дуго одлагана његова примена су отпали. Повећана је стручност и ефикасност у раду пореске администрације, уз постојање адекватне информационе подршке.⁵⁹⁹ При избору оптималног облика, у светлу будућих реформи, требало би у већој мери него до сада уградити елементе вертикалне правичности. Због регресивности осталих пореза, посебно ПДВ и акциза, треба дати приоритет принципу правичности опорезивања који се може остварити увођењем синтетичког пореза (најједноставније варијанте са простом РАУЕ техником усклађивања на крају године).⁶⁰⁰ Без обзира на постојање

⁵⁹⁷ Крстић, Г., Арандаренко, М., *Утицај економске кризе на положај рањивих група на тржишту рада у Србији*, Квартални мониторинг бр. 20/2010, Београд, Фонд за развој економске науке (ФРЕН), 88.

⁵⁹⁸ *Политике за повећање запослености и конкурентности радне снаге* (ред. Мијатовић, Б.), Центар за либерално-демократске студије, 2012, 68.

⁵⁹⁹ Ђорђевић, М., *Контраверзе опорезивања дохотка физичких лица*, 263.

⁶⁰⁰ Раичевић, Б., *Економска криза и пореска реформа*, Зборник радова са међународног научног скупа "Глобализација и економска криза", Слобомир П Универзитет, Бијељина, септембар, 2010, 65.

алтернативних начина опорезивања дохотка, и други домаћи аутори дају предност синтетичком моделу.⁶⁰¹

У жижи интересовања, нарочито међу земљама ЕУ, налази се дуални модел. О придавању важности овом моделу говори и сама чињеница да се о њему међу теоретичарима размишља као о моделу који би постигао хармонизацију у оквиру ЕУ. И међу домаћим ауторима има оних који предлажу увођење дуалног модела. Упоређујући резултате добијене економетријским истраживањима сва три модела као могућих решења за Србију (синтетичког, *flat tax* и дуалног), дошло се до закључака који иду у прилог дуалном моделу. Анализа њихових перформанси показала је да би овај порез могао да обезбеди најбољи баланс у реализацији различитих економских циљева. Дуални модел би имао мање позитивне редистрибутивне ефекте од синтетичког пореза, ефекти на понуду капитала би били бољи у односу на остале моделе. Ефекти на тржиште рада били би умерено позитивни, док би трошкови администрирања и ризици утаје пореза били већи него код примене *flat tax*.⁶⁰²

Посматрано са аспекта постојећег система опорезивања дохотка у Србији, могу се уочити предности увођења дуалног модела. Административно техничке предности, итекако, могу бити добар разлог за његово увођење у порески систем Србије. Пре свега, ради се о једноставнијем моделу опорезивања дохотка, који захтева мање трошкове опорезивања. Имајући у виду постојећи систем опорезивања дохотка, у коме постоји неекономичан годишњи порез на доходак грађана, увођење и примена дуалног модела представљала би значајан напредак у опорезивању дохотка у Србији.

Како издашност пореза зависи од врсте и висине пореске стопе, као и ширине пореске основице, теоријски посматрано, дуални модел би имао већи фискални значај, јер примењује прогресивну стопу за приходе од рада. Такође, за разлику од синтетичког пореза ослобођен је бројних пореских олакшица, што би допринело ширењу пореске основице. Анализа спроведена са циљем утврђивања издашности модела пореза на доходак, показала је да је издашност у уској корелацији са моделом опорезивања и са врстом прописаних пореских стопа. Највећи приходи, сагледани кроз учешће пореза на доходак у БДП, остварени су у земљама које примењују дуални и синтетички модел.

⁶⁰¹ Ђорђевић, М., Ђуровић-Тодоровић, Ј., *Системи опорезивања дохотка физичких лица у развијеним земљама*, Анали Економског факултета у Суботици, 34/2015, 150.

⁶⁰² Рањеловић, С., *Анализа алтернативних модела пореза на доходак физичких лица - ефекти примене у Србији*, 339.

Дуални модел пружа повољнији порески третман приходима од капитала, не водећи рачуна о личним и породичним приликама пореског обвезника на начин на који то чини синтетички порез. Ипак, постоји могућност уградње личних ослобођења у најнижој транши за опорезивање прихода од рада, чиме се постиже индиректна прогресија.⁶⁰³ Комбинација дуалног и пропорционалног пореза била би, по неким ауторима, најоптималнији модел у реформи опорезивања дохотка код нас, при чему би се приходи од рада опорезивали по пропорционалној, јединственој стопи. Прописивањем знатно вишег неопорезивог износа у односу на постојећи код пореза на зараде постигла би се прогресивност у већој мери.⁶⁰⁴

Земље дуалног пореза, које се сматрају земљама са високим степеном фискалне децентрализације (локалне јединице уводе прирезе порезу на доходак), имају развијен систем социјалне заштите. Као што постоје правила о расподели фискалних овлашћења између различитих нивоа власти, тако, по правилу, централној власти припада надлежност у погледу финансијских давања (социјална новчана помоћ, дечији додатак и сл.). На овај начин се обезбеђује једнакост у финансирању социјалних потреба на целој територији државе, обезбеђивањем потребне солидарности између неједнако развијених локалних заједница. Социјалне услуге је најбоље препустити локалним властима, јер се најбоље респектују преференције људи локалне средине. Постиге се и боља политичка контрола, јер ће, зато што се финансирање одвија из локалних извора, контрола трошења бити боља.⁶⁰⁵ Детаљно законом регулисаним системом трансфера у Србији обезбеђује се уједначавање финансирања локалних јединица. Проблем лежи у постојећем систему пореза на зараде, којим се обезбеђује велики финансијски капацитет локалних јединица (око 40%). Наплата пореза у пракси показала је пристрасност према развијеним општинама, јер се показало да најчешће послодавци уплаћују порез на посебне уплатне рачуне општине у којој је регистрован послодавац (по правилу, то су развијене општине). Тиме се само још више продубљује разлика међу општинама. Замена система заједнице прихода прирезом порезу на доходак било би боље решење од постојећег, не само због његове лоше примене у пракси, у корист развијених општина. Давањем овлашћења локалних јединицама да одреде висину пореске стопе додатног пореза (приреза порезу на доходак), постигли

⁶⁰³ Јовић, Љ., *Промене у опорезивању грађана почетком новог миленијума*, Зборник радова са међународног научног скупа "Глобализација и економска криза", Слобомир П Универзитет, Бијељина, септембар, 2010, 136.

⁶⁰⁴ Цвјетковић, Ц., *Специфичности опорезивања дохотка физичких лица у европском и домаћем праву*, Зборник радова Правног факултета у Новом Саду 1/2010, 196.

⁶⁰⁵ Мијатовић, Б., *Социјална политика на локалном нивоу у ЕУ*, Економска мисао, бр. 1-2/2006, 4-5.

би се редистрибутивни ефекти пореза на доходак. Локалним јединицама би била остављена могућност да то учине у складу са својим привредним и социјалним преференцијама.

Савремена економска теорија се залаже за економску ефикасност пореских система, јер се на такав начин обезбеђује, кроз покретање привредног развоја, вођење одговарајуће социјалне политике путем разних трансферних давања. "Класична школа" аутора са ових простора, попут проф. Јелчића и проф. Раичевића, скреће пажњу на потребу остваривања социјалних циљева опорезивања. Са уважавањем економских циљева, који су, свакако, веома битни у свакој савременој држави, требало би, ипак, са извесном резервом узети их као приоритетне. Обезбеђивање привредног раста, свакако, би имало позитивних ефеката и са аспекта опорезивања кроз повећање пореских прихода. Пуњење државне касе би, са друге стране, допринело остваривању бројних функција државе, па самим тим и социјалне. Прави пример су нордијске земље, које због развијеног система социјалне заштите, могу да обликују такав порески систем који се првенствено руководи економским циљевима. Како у Србији систем социјалне заштите није у тој мери развијен као у овим земљама, а може се слободно рећи ни у мери која обезбеђује задовољење минималног животног стандарда за незанемарљив број појединаца и породица, не може се олако прећи преко социјалне компоненте пореза. Наравно, Србији је потребно спровођење мера којима би се, кроз развој привреде, омогућило повећање животног стандарда становништва. У том смислу, повољнијим пореским третманом капитала стварили би се услови за подстицање штедње и инвестиција, неопходних привреди.

4.3.3. Могућности увођења негативног опорезивања

У Србији, као и у осталим земљама у окружењу, опорезивање дохотка физичких лица и пружање социјалне заштите се одвија у два потпуно одвојена система. Путем социјалних трансфера пружа се социјална заштита лицима која нису у могућности да, по основу рада или због неспособности за рад, обезбеде својој породици и себи задовољавање основних животних потреба. Као корисници социјалне заштите појављују се појединац, односно породица којима је потребна друштвена помоћ и подршка ради савладавања социјалних и животних тешкоћа и стварање услова за

задовољење основних животних потреба.⁶⁰⁶ Њима се обезбеђују следеће врсте материјалне подршке:

- новчана социјална помоћ,
- додатак за помоћ и негу другог лица,
- помоћ за оспособљавање за рад
- једнократна новчана помоћ
- друге врсте материјалне подршке у складу са овим законом и прописима донетим за његово спровођење.⁶⁰⁷

Поред тога, посебним законом је регулисано пружање материјалне подршке породици са децом. У циљу побољшања услова за задовољавање основних потреба деце, посебно подстицаја рађању деце, као и подршке материјално угроженим породицама са децом, породицама са децом са сметњама у развоју и деци без родитељског старања прописана су следећа права на финансијску подршку породици са децом:

- накнада зараде за време породилског одсуства, одсуства са рада ради неге детета и одсуства са рада ради посебне неге детета,
- родитељски додатак,
- дечији додатак,
- накнада трошкова боравка у предшколској установи за децу без родитељског старања,
- накнада трошкова боравка у предшколској установи за децу са сметњама у развоју,
- регресирање трошкова боравка у предшколској установи за децу из материјално угрожених породица.⁶⁰⁸

На значајне разлике у висини личног одбитка и одбитка за издржаване чланове породице у систему пореза на доходак и одговарајућих социјалних трансфера указивано је у литератури са ових простора.⁶⁰⁹ Такође, у Србији постоји разлика у висини одбитака прописаних код пореза на доходак и одговарајућих социјалних трансфера.

⁶⁰⁶ Чл. 4. ст. 1. Закона о социјалној заштити ("Службени гласник РС", бр. 24/2011)

⁶⁰⁷ Чл. 79. Закона о социјалној заштити

⁶⁰⁸ 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).

⁶⁰⁹ На пример, проф. Јелчић изражава своје неслагање са драстичном разликом у висини која постоји између износа који се признаје као одбитак за издржавану децу при порезу на доходак и износа додатка за децу у оквиру система социјалне заштите у Хрватској, јер оба инструмента служе постизању истог циља - обезбеђивању егзистенцијалног минимума за издржавану децу (Јелчић, В., *Oporezivanje uskladiti s našim potrebama i mogućnostima*, 96-98).

Табела 14. Упоредни приказ износа одбитака код пореза на доходак и износа релевантних социјалних трансфера у Србији

	порез на зараде	годишњи порез на доходак	дечији додатак	новчана социјална помоћ у разлици до:
носилац	стандардни одбитак 11.000 дин. ⁶¹⁰	лични одбитак за пореског обвезника 24.570,40 дин.		6.552,00 дин.
остали одрасли		лични одбитак за издржаване чланове породице 9.213,92 дин.		3.276,00 дин.
дете			2.205,00 дин. (цензус - 6.911,00 дин.)	1.965,00 дин.

Извор: Износи прописани чл. 15а. ст. 2. и чл. 88. ст.1. Закона 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, 75/12, 9/12, 112/12 - одлука УС, 8/13 - ускл. дин. изн., 47/13, 48/13 - испр. и 108/13), чл. 22. Закона о финансијској подршци породици са децом, чл. 87. Закона о социјалној заштити; подаци Републичког завода за статистику о просечној годишњој заради у 2014. години, објављени у "Службеном гласнику РС" бр. 6/15; Решење Министра за рад, запошљавање и социјалну политику бр. 401-00-230/2011-12-VII; Обрачун за личне одбитке код годишњег пореза на доходак грађана урађен је на месечном нивоу, у циљу његове упоредивости са осталим износима прописаним одредбама наведених закона.

Код годишњег пореза на доходак грађана, поред (свог) личног одбитка у износу од 40% од просечне годишње зараде, обвезник има право на лични одбитак за издржаваног члана породице у износу од 15% од просечне годишње зараде по запосленом према подацима Републичког завода за статистику у години за коју се утврђује порез.⁶¹¹

⁶¹⁰ Овај износ је прописан за пореског обвезника који ради пуним радним временом. За лице које ради са непуним радним временом, основица пореза на зараде се умањује за износ који је сразмеран радном времену тог лица у односу на пуно радно време. Уколико лице ради код два или више послодаваца са непуним радним временом, сваки послодавац врши умањење сразмерно радном времену које обавља код тог послодавца у односу на укупно радно време, с тим што збир умањења мора бити сразмеран укупном радном времену у односу на пуно радно време, односно, мора бити мањи од прописаног износа. Ако лице радом код два или више послодавца остварује пуно радно време, сваки послодавац врши умањење сразмерно радном времену које обавља код тог послодавца у односу на укупно радно време, с тим што укупно умањење не може бити веће од прописаног износа (вид.: чл. 15а. ст. 3-5. Закона о порезу на доходак).

⁶¹¹ Чл. 88. ст. 1. Закона о порезу на доходак

Право на дечији додаток остварује се ако укупан месечни приход, умањен за порезе и доприносе, по члану породице остварен у три месеца која претходе месецу у коме је поднет захтев, не прелази цензус који прописује надлежни министар. Висина дечијег додатка се утврђује такође решењем надлежног министарства у одређеном износу.⁶¹² Сам начин одређивања износа новчане социјалне помоћи појединцу или породици се разликује од одређивања висине дечијег додатка. Основица за утврђивање новчане социјалне помоћи је прописана законом, износ новчане социјалне помоћи се одређује према скали, прописаној за појединца, односно носиоца права у породици у висини једне основице, за сваку наредну одраслу особу у висини 0,5 од основице, а за дете до 18. године у висини 0,3 од основице. Разлика између тако утврђеног износа и просечног месечног прихода појединца, односно породице оствареног током три месеца која претходе месецу у коме је поднет захтев, представља износ новчане социјалне помоћи који се признаје појединцу, односно породици.⁶¹³

Пружање новчане социјалне помоћи појединцима и породицама у нашем систему социјалне заштите је условљено радом. Поред општих услова, за радно способна лица се прописују посебни услови за остваривање права на новчану помоћ. Само она радно способна лица која се налазе на школовању или оспособљавању за рад у смислу овог закона могу остварити новчану социјалну помоћ. Да би незапослено лице имало право на новчану помоћ потребно је да се води на евиденцији незапослених и да није одбило понуђено запослење, ангажовање на привременим, повременим и сезонским пословима, стручно оспособљавање, преквалификацију, доквалификацију или основно образовање. Услов је да радни однос није престао његовом вољом, сагласношћу или кривицом (због кривичне или дисциплинске одговорности), осим ако је од престанка радног односа протекло годину дана или је наступила неспособност за рад. Да би се обезбедило укључивање радноспособних корисника новчане социјалне помоћи у рад, законом се прописује обавеза сарадње центра за социјални рад и организације надлежне за запошљавање. Тако, на пример, предвиђа се обавеза организације надлежне за запошљавање да обавештава центар за социјални рад уколико то лице одбије понуђени посао или радно ангажовање. Као препрека за радно ангажовање коју закон прихвата појављује се старање о детету са сметњама. Поред тога, направљена је разлика у висини новчане социјалне помоћи. Лица која су неспособна за рад или породице чији су чланови неспособни за рад имају право на

⁶¹² Чл. 19. ст. 1. и чл. 22. Закона о финансијској подршци породици са децом

⁶¹³ Чл. 87. и чл. 88. ст. 1. Закона о социјалној заштити

увећану социјалну новчану помоћ, која се одређује увећавањем припадајућег износа новчане социјалне помоћи за 20%.⁶¹⁴

Сагледавањем наведених позитивно правних решења, оправдано се могу упутити следећи *приговори*:

Прво, уочене значајне разлике у висини одбитака у систему пореза на доходак указују на нарушавање равномерности у умањењу пореског терета из социјалнополитичких разлога. То је постигнуто на два начина: прво, прописивањем већег износа личног одбитка за обвезника годишњег пореза на доходак; друго, прописивањем стандардног одбитка за издржаване чланове породице само за обвезнике годишњег пореза на доходак. То значи да највећи број пореских обвезника неће остварити право на стандардне одбитке за издржаване чланове породице, јер се *de facto* у систему годишњег пореза на доходак налази незнатан број лица. Полазећи од претпоставке да се ради о износу потребном за задовољавање најнужнијих потреба појединца, нема оправданих разлога да постоји тако велика разлика у односу на она лица која су обвезници годишњег пореза на доходак, поготово ако се има у виду да су то лица јаче економске снаге.

Друго, велики недостатак у систему одбитака код утврђивања основице пореза на доходак је висина. Социјално политички разлози налажу да се приликом опорезивања не захвати она економска снага пореског обвезника чијим би опорезивањем било угрожено задовољавање основних животних потреба. Стандардни одбитак код пореза на зараде је одређен у износу који ни у ком случају не може подмирити егзистенцијалне животне потребе.⁶¹⁵

Треће, висина цензуса за одређивање права на дечији додатак, као и висина основице за одређивање новчане социјалне помоћи (као што се из табеле може уочити) постављена је релативно ниско. То значи да ће само појединци и породице са изузетно ниским приходима стећи право на ове врсте материјалне подршке. Ради се заправо о појединцима и породицама које се налазе далеко испод границе сиромаштва.⁶¹⁶ Померањем ових износа до релативне линије ризика од сиромаштва обухватила би се

⁶¹⁴ На пример, у ову категорију спадају лица која су потпуно неспособна за рад према прописима о раду и пензијском и инвалидском осигурању, лица која су навршила одређене године живота као услов за старосну пензију. Детаљ. о условима за радноспособне и раднонеспособне кориснике новчане социјалне помоћи, као и обезбеђењу укључивања радноспособних корисника видети: чл. 82, 83, 85, 86. и 90. ст. 1. Закона о социјалној заштити.

⁶¹⁵ Према подацима Републичког завода за статистику, на пример, минимална потрошачка корпа за септембар 2015. године износила је 35.248,27 динара.

⁶¹⁶ Према подацима Републичког завода за статистику из 2015. године релативна линија ризика од сиромаштва износи 13.408,00 динара.

сва лица која се налазе испод прага сиромаштва. Условљавање права на новчану социјалну помоћ радом (радноспособна лица не могу одбити понуђени посао) представља потребну гаранцију да лица која се налазе испод линије ризика од сиромаштва неће радије прибећи останку у систему социјалне помоћи него покушају да пронађу запослење са већим приходом. Проблем који би се јавио променом постојећих законских решења, укључивањем додатног броја лица у систем социјалне помоћи, јесте финансијске природе. Приходи, који би надоместили због тога повећане јавне расходе, могли би бити обезбеђени реформом пореза на доходак, као и афирмацијом неких других пореских облика, попут пореза на имовину.

Четврто, упоређивањем са износом одбитака за издржаване чланове породице обвезника годишњег пореза н доходак, висина додатка за децу, може се закључити, постављена је веома ниско. На овај начин се прави дискриминација, јер деца у породицама са изузетно ниским примањима остварују помоћ од државе у износу који веома тешко може задовољити њихове најосновније потребе. Док деца обвезника годишњег пореза на доходак остварују већи одбитак на име расхода за основне животне потребе, мада се управо ради о породицама јачег имовинског стања. Висине ових износа не би требало да крње принцип социјалне правде, чијем остваривању треба да послужи.

Разматрања могућности о примени негативног опорезивања има и у литератури на просторима држава сукцесора СФРЈ. На проблем да порески обвезници са ниским дохотком не остварују, било у потпуности или делимично, право на лични одбитак на име егзистенцијалног минимума или одбитак за децу у систему пореза на доходак указују неки аутори са ових простора.⁶¹⁷ Порески обвезник који остварује доходак у висини која не омогућава остваривање права на лични одбитак или одбитак за издржаване чланове породице неће плаћати порез, али њему недостаје одређени износ средстава за подмиривање основних животних потреба (личних и породичних).

Традиционални систем социјалне помоћи се налази на расходној страни фискалног система, јер представља једну од најважнијих врста јавних расхода савремених земаља. Али, у остваривању социјалних циљева незаобилазну улогу има и његова приходна страна - порески систем. Резултати једне економске анализе спроведене на овим просторима су показали да би мере за смањење доходне

⁶¹⁷ У таквим случајевима проф. Божидар Јелчић предлаже да држава надокнади тај мањак применом негативног опорезивања (Јелчић, В., *Oporezivanje uskladiti s našim potrebama i mogućnostima*, 97-98).

неједнакости требало предузимати и на једној и на другој страни. Одвојеност тих фискалних инструмената, који нису међусобно усклађени, изазива хоризонталну неједнакост у прерасподели дохотка.⁶¹⁸ Само коришћењем обеју страна фискалног система обезбеђују се могућности за остваривање начела хоризонталне правичности фискалног система. Предузимање мера за прерасподелу дохотка нема за циљ његово уједначавање, већ обезбеђивање задовољавајућег нивоа животног стандарда целокупног становништва. У том смислу, смањење доходне неједнакости подразумева да породице са нижим дохотком остваре већу нето фискалну корист у односу на породице са вишим дохотком, чиме се обезбеђује начело вертикалне правичности фискалног процеса.⁶¹⁹

Идеја о негативном опорезивању, као посебном моделу пореза на доходак који претпоставља потпуну интеграцију ова два подсистема фискалног система - пореза на доходак и социјалних трансфера, није нашла своју примену у пореским системима. Међутим, обиље литературе о негативном порезу указује на његову актуелност. Посебно, ако се има у виду његова предност у погледу подстицаја за рад за ниске плате. У том контексту, интересантан је податак да су се нека теоријска разматрања на нашим просторима појавила током постојања СФРЈ. Указивањем на нека техничка решења из расправа о негативном опорезивању, предлагано је њихово усвајање и прилагођавање нашим условима, у циљу промене самоуправног система у правцу отклањања социјалних разлика. Као прихватљивија, наводи се алтернатива по којој би се примаоци социјалне помоћи подстицали да раде у односу на предлог по коме би помоћ износила онолико колико је потребно да се досегне граница сиромаштва. Свака породица са нула дохотка би, по тој алтернативи, добила 50% од износа који представља границу сиромаштва, а на сваки зарађени износ од државе би добила додатних 50% све док укупни износ дохотка не досегне границу сиромаштва.⁶²⁰

У светлу реформе пореза на доходак могу се разматрати могућности увођења неке варијанте негативног опорезивања. У прилог његове примене су два важна својства. Прво, остваривање редистрибутивне улоге. Повезивањем система социјалне

⁶¹⁸ То потврђују резултати економске анализе ефеката пореза на доходак са прирезом, социјалне помоћи и додатка за децу на прерасподелу дохотка обављене у Хрватској (вид.: Urban, I., *Porez na dohodak, doplatak za djecu i pomoć za uzdržavanje: vertikalni i horizontalni učinci preraspodjele dohotka*, (u: *Skrivena javna potrošnja - sadašnjost i budućnost javnih izdataka*), 33-42, Institut za javne finansije, 2012, 34).

⁶¹⁹ **Нето фискална корист** представља разлику вредности социјалних накнада, јавних услуга и осталих користи које нека породица остварује од државе и вредности пореза и других давања које та породица плаћа држави (Нав.према: *ibid*, 33).

⁶²⁰ Детаљ. о томе: Jelčić, Va., *Porezni obveznik i porezna politika*, 66-68.

заштите и система пореза на доходак постиже се уједначено обезбеђивање егзистенцијалног минимума за сва лица, па и за лица чија су примања већа од лимита одређеног за примање социјалне помоћи али истовремено и мања од личног одбитка прописаног у систему пореза на доходак. Друго, његов позитиван ефекат на понуду радне снаге са ниским примањима, а тиме посредно на решавање проблема запослености и сиромаштва ове категорије лица. Треће, проблеми администрирања настали приликом увођења током примене били би избалансирани постизањем административне једноставности, посебно захваљујући савременим технолошким могућностима вођења евиденције и размене података.

Увођење негативног опорезивања, међутим, наилази на одређена ограничења. Његова примена подразумевала би корените промене у систему социјалне заштите и пореском систему. У постојећем систему социјалне заштите Србије право на социјалну заштиту се обезбеђује двојачко. Корисницима социјалне заштите пружа се читав спектар социјалних услуга, од различитих врста смештаја, на пример свратишта, прихватилишта, до саветодавних. Корисници социјалне заштите, такође, имају право на различите врсте материјалне подршке ради обезбеђења егзистенцијалног минимума, као што је, на пример, социјална новчана помоћ. Интегрисањем ова два система поједине врсте материјалне подршке би се остваривале у оквиру пореског система. Практично, вођење евиденције и потребна размена информација између пореских органа и установа социјалне заштите, олакшана предностима савременог развоја информационе технологије, била би лако остварљива. Неопходна претпоставка у реализацији ове идеје је потреба да се прецизним законским одредбама јасно разграничи надлежност ових органа и установа. То би подразумевало промене постојећих законских решења у домену социјалне заштите и пореске процедуре.

ЗАКЉУЧНА РАЗМАТРАЊА

Порез на доходак представља један од главних стубова савремених пореских система. Њиме се обезбеђују значајна финансијска средства, будући да је један од најиздашних пореских облика у развијеним земљама. Истовремено, има незаобилазно место у остваривању економских и социјалних циљева пореске политике. Савремена теорија и пракса суочене су са низом дилема приликом дефинисања елемената овог пореза. У погледу дефиниције дохотка, традиционално прихваћена у финансијској теорији, такође у пракси али са бројним одступањима, је тзв. Шанц-Хејг-Симонсов концепт (S-H-S дефиниција). Поред те свеобухватне дефиниције постоји и концепт који се заснива на потрошњи. У погледу дефинисања пореске основице не постоје истоветни ставови за поједине категорије прихода. Мада у погледу избора обвезника пореза на доходак постоји дилема, у пореским законодавствима савремених држава преовлађује индивидуално опорезивање. Једна од кључних дилема постоји у погледу одређивања пореске стопе, јер се врста и висина пореске стопе јављају као један од најважнијих инструмената пореске политике. Прописивање различитих врста пореских олакшица, које представљају умањење пореског терета пореском обвезнику, погодан је инструмент за остваривање нефискалних (економских, социјалних и др.) циљева.

У традиционалне моделе опорезивања дохотка физичких лица спадају: цедуларни, синтетички и мешовити. Доминантно место у пореским системима 20. века припадало је синтетичком моделу. Применом свеобухватног концепта, обухватањем свих прихода пореског обвезника независно од извора, уз примену прогресивних стопа, синтетички порез показао је бројне предности, међу којима су најзначајније правичност и издашност.

Као алтернативни приступи традиционалним моделима опорезивања дохотка настали су: дуални, *flat tax* и негативни порез. Реагујући на глобализацијску покретљивост капитала, скандинавске земље су увеле дуални порез на доходак. Да би спречиле одлив капитала, ове земље су примениле такав модел опорезивања дохотка код кога постоји одвојено опорезивање прихода од рада и прихода од капитала. У циљу подстицања штедње и инвестиција, приходима од капитала се обезбеђује привилегован

порески третман применом пропорционалне стопе. Приходи од рада се опорезују прогресивним стопама, при чему је најнижа стопа из прогресивне скале једнака пропорционалној стопи по којој се опорезују приходи од капитала. Настао из идеје о потрошном концепту опорезивања дохотка, *flat tax* има бројне варијанте, од којих најпознатији теоријски облик је Хал-Рабушкин модел. Бројне транзиционе земље су увеле неку варијанту овог пореза, који обухвата само приходе од рада а не и приходе од капитала, и то применом јединствене и пропорционалне пореске стопе. Неопорезивањем прихода од капитала решен је проблем двоструког опорезивања штедње на који указују заступници потрошног концепта, мада нигде није заживео у чистом облику. Елиминисањем бројних пореских олакшица, прописивањем само једне пореске стопе и плаћањем пореза на доходак од рада, по правилу, по одбитку остварује се административно-техничка једноставност. Пореском обвезнику се дозвољава одбитак на име егзистенцијалног минимума, чиме се постиже индиректна прогресија. Трећи алтернативни приступ опорезивању дохотка је присутан у виду идеје о негативном опорезивању. Милтон Фридман, познати амерички економиста, током 60-тих година прошлог века залагао се за увођење негативног пореза на доходак који би заменио мрежу разних облика социјалне помоћи у САД и уклопио у постојећи систем опорезивања дохотка. Лице би имало право на порески кредит на име егзистенцијалног минимума, односно право на субвенцију од државе уколико је његов доходак испод минималног износа нивоа дохотка потребног за егзистенцију. Разни предлози за обезбеђивање минималног дохотка, који су имали за циљ повећање дохотка појединца до границе сиромаштва, уочили су проблем губитка подстицаја за рад. Код традиционалног система социјалних трансфера, исплата социјалне помоћи може да утиче на мотивацију ових лица да раде. Разне варијанте предлога о увођењу негативног опорезивања настоје да овај проблем реше. Оно што поново чини актуелним Фридманову идеју је потреба за ублажавањем сиромаштва породица и појединаца са ниским примањима, када у условима глобализације и технолошког напретка постоји реална опасност од све већег пада њихових плата. Негативно опорезивање би се, по замисли његових заговорника, аутоматски укључило у постојеће технике наплате пореза на доходак.

Класичан *trade-off* између правичности и економске ефикасности је актуелан у амбијенту у коме развијене земље и земље у транзицији настоје да обезбеде привредни раст. Већом прогресивношћу се побољшава правичност опорезивања, али она има негативне ефекте на економску ефикасност, јер изазива веће дисторзије. Вредносни

ставови о односу ова два важна принципа опорезивања су се мењали током времена. Од пореза са изражајном редистрибутивном улогом, првобитно намењеном опорезивању богаташа, развојем економије између два светска рата, створени су услови да порез на доходак постане масовни порез. Владе су уочиле велики потенцијал, јер је све већи број људи остваривао дохотке, преласком са пољопривреде на индустрију. У послератном периоду имао је централно место у остваривању редистрибутивне улоге пореза, институционализоване у прогресивном порезу на доходак. Међутим, битне промене у опорезивању дохотка настале су са таласом пореских реформи 1980-тих година. Пореске стопе су снижене, пореска основица проширена, а сужен круг пореских подстицаја. Ове промене су означавале унапређење алокативне неутралности, јер под утицајем нове, неолибералне, економске филозофије, долази до промене идеје о економској и редистрибутивној улози државе. Померање приоритета опорезивања од вертикалне правичности ка економској ефикасности делом је последица глобализације. Као одговор на глобалну покретљивост капитала, креатори националних пореских политика прибегавају повољнијем пореском режиму прихода од капитала. На промене у опорезивању дохотка утицало је и то што је све већи број теоретичара и креатора пореских политика уочавао слабе редистрибутивне ефекте прогресивног пореза на доходак.

У вођењу политике подстицања привредног раста, приликом обликовања пореза води се рачуна о томе како порески елементи, првствено врста и висина пореске стопе, утиче на економско понашање пореских обвезника. У условима глобализацијске мобилности капитала, из бојазни од негативних ефеката на штедњу услед високих стопа долази до промене у пореском третману прихода од капитала. Такође, позитивни ефекти поменутих реформи очекивани су и на повећање радног напора јер се снижењем стопа пореза на приходе од рада подстичу појединци да више раде. Према теоријским дискусијама, као и емпиријским истраживањима требало би, уз претпоставку задржавања постојећег нивоа прихода, терет опорезивања пребацити са пореза на доходак на порезе са мање мобилном пореском основицом (ПДВ; порез на имовину). Тако оријентисана пореска политика, међутим, има одређена ограничења. У трци за привлачењем мобилног капитала, настаје штетна пореска конкуренција. Због притиска на смањење пореских стопа, долази до губитка пореских прихода, што је посебно погубно у време повећања буџетских дефицита. Такво пореско обликовање, независно од сопствених услова за државе је присилна промена пореске структуре. Помак од опорезивања дохотка ка већем опорезивању потрошње не доприноси правичности, јер

су порези на потрошњу регресивни. Такође, ефекти опорезивања не могу се узети као одлучујући, јер је привредни раст условљен комбинацијом бројних фактора који зависе од земље до земље.

Укупно фискално оптерећење рада, које чини порез на приходе од рада и доприноси за социјално осигурање, утиче на понуду и тражњу за радном снагом, а тиме посредно и на запосленост. Током последње две деценије дошло је до смањења пореза на доходак од рада али његово фискално оптерећење, тзв. *порески клин*, није пратило тај тренд, јер су се доприноси за социјално осигурање повећавали. Све већи број земаља предузима разне мере за решавање проблема "исплативости рада за ниске дохотке". Разни облици социјалне помоћи, путем којих се остварује социјална улога савремене државе, могу негативно да утичу на мотивацију за рад њихових прималаца. То је ефекат на радну снагу, у теорији познат као "замке незапослености" (где постоји дилема да ли уопште радити) и "замке беде" или "замке сиромаштва" (која представља дилему да ли радити више). *Making work pay* политику, која подразумева разне финансијске подстицаје за "укључивање у рад" лица са ниским примањима, неке земље повезују са пореском политиком, увођењем пореских кредита.

Теоријски посматрано, већи фискални значај има дуални модел јер примењује прогресивну стопу за приходе од рада, а ослобођен је од бројних пореских олакшица у односу на синтетички порез. У погледу *flat* модела не постоји јединствени став, мада је његовим увођењем дошло до повећања пореских прихода у неколико земаља, због чега је привукао велику пажњу и утицао да се о њему разматра и у другим земљама. На издашност пореза, свакако, утичу врста и висина пореске стопе, ширина пореске основице, али и фактори који се налазе ван система опорезивања дохотка. Земље у транзицији, паралелно са пореском, предузеле су реформе и у другим областима које су имале за циљ привредни развој, тако да повећање пореских прихода може бити одраз макроекономског опоравка. Финансијски ефекти пореске евазије се састоје у томе да је државна благајна остала ускраћена за онај износ прихода који би се наплатио да су се сви порески обвезници повиновали пореској обавези. У увођењу политике смањења пореског јаза, који представља разлику између прихода који би били прикупљени и стварно плаћених пореза, као приоритетан задатак је идентификација фактора који утичу на избор пореског обвезника да ли ће платити порез. Поред бројних других фактора, на понашање обвезника пореза на доходак утиче и техника опорезивања. Код пореза који се плаћају по одбитку могућности за евазију су мање. Увођење и примена неког од алтернативних модела пореза на доходак у Србији не би имала у некој знатној

мери утицаја на смањење пореске евазије. Велике размере сиве економије у домену запошљавања захтевају квалитетна законска решења не само у области опорезивања прихода од рада него и у области радног законодавства и социјалног осигурања. Поред тога, потребна је њихова доследна примена од стране одговарајућих државних органа и служби, а то је, чини се, још увек нерешив проблем у Србији.

Међу најзначајнијим недостацима противници *flat* опорезивања наводе неправичност, аргументујући да се само употребом прогресивних стопа може остварити правичност опорезивања. Његови заговорници, пак, истичу да се увођењем одбитка на име егзистенцијалног минимума може постићи одређена мера прогресивности. Истраживања показују да највећу корист од увођења одбитка имају највиши доходовни слојеви, а и сами творци најпознатијег *flat* модела, Хал и Рабушка, сумирајући закључке у погледу правичности, констатују да се његовим увођењем смањује порески терет за пореске обвезнике са најнижим и највишим примањима. Дуални модел не испуњава захтеве ни у погледу хоризонталне ни вертикалне правичности. Принцип хоризонталне правичности, традиционално посматран, није остварен јер лица исте економске снаге плаћају различити порез у зависности од врсте прихода. Укључивањем концепта животног циклуса се, напротив, сматра да се тек ублажавањем двоструког опорезивања штедње смањује дискриминација између лица која више штеде у односу на лица која мање штеде. Као аргумент да не постоји вертикална правичност наводи се да приходи од капитала имају тенденцију да се концентришу на горњим доходовним нивоима, тако да се имућнији слојеви опорезују по нижим стопама. Негативно опорезивање, као потпуна интеграција пореза на доходак и система социјалне заштите није нашло своју примену у савременим државама. Шире посматрано, елементи негативног опорезивања су присутни путем различитих облика социјалних трансфера. Савремена држава, водећи одговарајућу социјалну политику, настоји да обезбеди задовољавајући ниво егзистенције и достојанства становништва. Да су неке варијанте повезивања ова два система остварљиве у пракси показује примена пореског кредита на доходак од рада породицама са ниским примањима (ЕИТС) у САД. Такође, један број земаља ОЕЦД је у оквиру *making work pay* политике увео *in work tax creditis* за нискоквалификоване раднике. У основи бројних предлога за увођење негативног опорезивања, који поново постају актуелни, налази се остваривање два циља. Прво, због мноштва различитих облика, иницијативе за реформу система социјалне помоћи, посебно присутне у САД, залажу се за њихову интеграцију. Друго, повезивање социјалних трансфера са радним статусом израз су настојања да се

проблем запошљавања лица са ниским примањима, а тиме посредно и проблем сиромаштва, решава. Обједињавањем обезбеђења егзистенцијалног минимума за сва лица у оквиру неке од варијанти негативног опорезивања постиже се редистрибутивни ефекат али и позитивни ефекат на тржиште радне снаге.

Приликом обликовања пореског система, као и појединачног пореског облика води се рачуна да трошкови администрација порезом, који обухватају трошкове на страни пореског обвезника и трошкове пореског органа, буду што мањи. Утврђивање и плаћање пореске обавезе на доходак остварује се по решењу пореског органа или по одбитку. За порез на доходак карактеристична је примена директне методе утврђивања пореске основице, која ствара трошкове подношења пореске пријаве од стране пореског обвезника, али и трошкове пореског органа који врши обраду и контролу података и доноси решење. У новије време поједностављена је административна процедура и смањени трошкови увођењем унапред попуњене пореске пријаве у неким земљама. Код наплате пореза по одбитку, било као коначне пореске обавезе или аконтационог плаћања, остварују се уштеде због изостанка великог броја радњи које се обављају у поступку утврђивања пореске основице. Многе земље су замениле нестандардне одбитке стандардним одбицима да би поједноставиле административне сложености које настају због увођења пореских олакшица. Дуални модел је административно једноставнији и повлачи мање укупне трошкове. Подношење годишње пореске пријаве није потребно јер плаћање пореза на доходак од капитала по одбитку, по правилу, представља коначну пореску обавезу. Трошкови администрација код друге компоненте зависе од тога да ли порески обвезник остварује само приходе од рада или из више извора. Административно-технички проблем разликовања прихода од рада и прихода од капитала код појединих категорија пореских обвезника (самосталне делатности, лицима запосленим у предузећима у којима имају већински пакет акција), већина држава дуалног модела решава методом поделе прихода, а Норвешка посебним порезом на дивиденде на приходе преко "нормалне" стопе приноса. Административна једноставност је једна од предности које су биле меродавне приликом увођења *flat* модела у пореске системе земаља у транзицији.

Порез на доходак је на просторима земаља сукцесора СФРЈ од својих зачетака прошао кроз разне фазе. У периоду социјализма, нарочито након увођења самоуправљања, развој пореза на доходак се кретао у правцу различитом од осталих европских земаља. Док су оне већ крајем 19. и почетком 20. века имале изграђене

системе, на овим просторима се приступило оригиналним идејама. Након распада СФРЈ, са променама у привредном и друштвеном систему, новонастале државе су кренуле путем фискалних реформи. Почетком 1990-тих година започета реформа у Србији имала је за циљ модернизацију пореске структуре, планираним увођењем синтетичког пореза на доходак. Вишегодишњим одлагањем његове примене, због тадашњих економских и политичких прилика у земљи, коначно се одустало, задржавајући неку врсту мешовитог система пореза на доходак као прелазно решење до стицања услова за прелазак на синтетичко опорезивање. Најспецифичнији развој пореза на доходак на простору бивше СФРЈ имала је Хрватска, која је била прва земља у свету која је извршила период доследно примењивала потрошни концепт опорезивања дохотка. Опорезивање дохотка у Словенији је специфично у односу на друге земље са ових простора зато што је она увела дуални модел.

У условима глобализације и развоја информационих технологија намећу се бројни изазови у поступку утврђивања, наплате и контроле пореза на доходак. Долази до модификације пореског односа од традиционалног, у коме је порески орган активна а порески обвезник пасивна страна, до услужно оријентисаног концепта рада. Међудржавна размена пореских информација, значајна за решавање проблема пореске евазије и двоструког опорезивања, отвара питања заштите права пореских обвезника на поверљивост. Развој информационих технологија, који је донео бројне предности у домену администрирања порезом, доводи у питање право пореског обвезника на приватност.

Расподела фискалног суверенитета између нивоа земаља чланица и нивоа ЕУ у домену опорезивања дохотка извршена је тако што се овај порез налази у искључивој надлежности земаља чланица. За разлику од ПДВ, где је установљен обавезујући облик за све државе чланице (као и оне које претендују да то постану), у примени земаља чланица су различити модели пореза на доходак. Тренд децентрализације у вршењу државних послова, присутан на европском простору, праћен је јачањем фискалне аутономије нижих нивоа власти. Порез на доходак се традиционално сврстава у групу пореза који припадају централном нивоу. У новије време јављају се тенденције које уносе неке елементе фискалне децентрализације и у систем пореза на доходак, тако што се нижим нивоима власти (регионима и локалним јединицама) дају одређена фискална овлашћења. Неке земље са високим степеном фискалне децентрализације (попут Швајцарске и скадинавских) све се више ослањају на локални порез на доходак у форми приреза порезу на доходак, када нижи нивои одређују своју пореску стопу на

већ утврђену националну пореску основицу и пореску стопу. Сагледавањем ефикасности спровођења фискалне децентрализације у Србији уочава се недостатак који се састоји у превеликом ослањању финансирања локалних јединица на приходе од пореза на доходак од рада са малим, готово занемарљивим, учешћем прихода од пореза на имовину, традиционално локалним порезом. Постојећи систем заједнице прихода у коме је деоба прихода од пореза на доходак између Републике Србије и општина извршена у корист општина, мада обезбеђује значајни финансијски капацитет, не пружа потребну гаранцију за остваривање фискалне аутономије општина. У оквиру реформе пореза на доходак требало би изменити постојећа законска решења, јер се њихова примена у пракси показала лошом зато што не доприноси уклањању привредних и социјалних разлика између општина него их повећава. У одабиру праваца фискалне децентрализације у Србији, поред афирмисања улоге пореза на имовину, **могу се узети у обзир разматрања о замени система заједнице прихода прирезом порезу на доходак**. Прописивање могућности увођења сопственог пореза на доходак представљало би добру основу за јачање фискалне аутономије јединица локалне самоуправе. Додатно, давањем овлашћења локалним јединицама да одреде висину пореске стопе прирезу порезу на доходак постигли би се редистрибутивни ефекти пореза на доходак. Локалним јединицама била би остављена могућност да то учине у складу са својим привредним и социјалним преференцијама.

Постојећи систем опорезивања дохотка грађана у Србији заснован на цедуларном опорезивању уз примену годишњег пореза на доходак као корективног, показао је недостатке:

- неправичност у опорезивању дохотка грађана,
- мали фискални значај пореза на доходак,
- алокативну ненеутралност,
- административно-техничку сложеност,
- различите испољене мањкавости правне природе (лоша пракса да се подзаконским актима регулише материја коју би требало регулисати законима, честе промене прописа и др.) уз
- постојање непожељних карактеристика на страни пореског система као целине (високо укупно пореско оптерећење и неправичан карактер пореског система).

Сагледавањем основних теоријских обележја, као и резултата примене у пракси могу се извести закључци у којој мери алтернативни модели испуњавају захтеве у погледу остваривања основних принципа опорезивања. У прилог примени дуалног и *flat*

модела су разлози економске ефикасности. Пружање повлашћеног пореског третмана приходима од капитала, у циљу постизања повољних ефеката на штедњу и инвестиције, јесте предност ових модела у односу на синтетички порез на доходак. Такође, *flat* опорезивање применом ниских пропорционалних стопа повољно утиче на радни напор. Међутим, тренд смањења пореског оптерећења рада, праћен напуштањем синтетичког пореза на доходак, неће имати повољне ефекте уколико није праћен смањењем доприноса за социјално осигурање. У погледу фискалних ефеката ситуација је другачија у односу на економску ефикасност зато што су *flat* и дуални модел мање издашни у односу на синтетички порез. Са аспекта администрирања пореза предност постоји на страни ова два алтернативна модела јер је синтетички порез административно-технички веома сложен у погледу утврђивања пореске обавезе. Главни недостатак дуалног и *flat* модела постоји у погледу остваривања правичности опорезивања, јер представљају *per se* померање тежишта опорезивања од правичности ка економској ефикасности. Од разних теоријских разматрања, из којих је потекла идеја о *flat tax*, преко неуспешних покушаја практичне примене до предлога о увођењу пореза на новчани ток (тзв. *cash flow tax*) у оквиру актуелне дискусије о потреби радикалне пореске реформе у САД, текао је развој потрошног концепта опорезивања дохотка. Сматрајући потрошњу пореског обвезника у одређеном временском периоду (дужем временском периоду, па чак и са аспекта животног циклуса) бољим показатељем пореске снаге у односу на доходак, потрошни концепт опорезивања дохотка уноси корените промене у традиционално схватање правичности као основног принципа опорезивања. Мада не постоје поуздани показатељи, на основу којих би се са сигурношћу могло говорити о перспективи опорезивања дохотка, овај порез заснован на потрошњи, за који се у литератури користе различити термини (порез на издатке, потрошни порез на доходак, директни порез на личну потрошњу и сл.), један је од могућих праваца развоја опорезивања дохотка. Негативно опорезивање, чија идеја, за сада, није нашла своју примену у пореским системима, осим неких облика интеграције пореза на доходак и социјалних трансфера (нпр. у САД порески кредит на доходак од рада за породице са ниским примањима) има две значајне предности. То су позитиван ефекат на понуду радне снаге са ниским примањима и остваривање редистрибутивне улоге.

Бројни недостаци постојећег система опорезивања дохотка грађана у Србији указују на нарушавање кључних принципа опорезивања чиме је доведена у питање оправданост његовог даљег постојања. У погледу одабира праваца реформе постоје

различита теоријска разматрања. Један од могућих праваца је увођење *flat* модела, по узору на земље у транзицији (па и неке земље у окружењу). Представљао би боље законско решење од постојећег, јер је једна од његових главних предности једноставност примене. Постојећи систем опорезивања дохотка је административно веома сложен и повлачи велике трошкове. Са аспекта економске ефикасности, такође, представља оптималнији модел у односу на постојећи систем опорезивања дохотка грађана, јер је један од основних његових недостатака непостојање алокативне неутралности. Извесну предност у односу на дуални модел, *flat tax* има због примене пропорционалних стопа на опорезивање прихода од рада. Како се основни узрок незапослености у Србији налази на страни тражње за радном снагом, нужне су мере за фискално растерећење рада. Мада би у том контексту примена *flat tax* била адекватнија, избор модела пореза на доходак у Србији је релативног утицаја. Главни узрок великог фискалног оптерећења рада је у доприносима за социјално осигурање, те се без њихове реформе не може очекивати фискално растерећење рада. Други правац реформи, који заговарају неки домаћи аутори, представља увођење дуалног модела. У погледу економске ефикасности то би био адекватнији модел, јер је постојећи систем опорезивања дохотка алокативно ненеутралан. Такође, у прилог његовој примени се налазе и разлози фискалне природе. Његовим увођењем постигла би се издашност прихода од пореза на доходак, јер је једна од највећих слабости постојећег система пореза на доходак његов мали фискални значај. Мада за чланице ЕУ, као и за земље које су се определиле за чланство у овој регионалној заједници не постоји обавеза у погледу избора модела опорезивања дохотка, не треба изгубити из вида чињеницу да је управо дуални модел у жижи интересовања међу земљама чланицама ЕУ, као и да постоје бројна теоријска разматрања о њему као моделу хармонизације пореза на доходак у оквиру ЕУ. Опција о увођењу синтетичког пореза на доходак, присутна од почетка пореске реформе 90-тих година прошлог века, и поред актуелности алтернативних модела, задржала се међу домаћим ауторима. Предност овом моделу се даје из ралога остваривања правичности опорезивања, али и његове веће издашности у односу на алтернативне моделе.

Када се говори о могућности увођења негативног опорезивања као једном од праваца реформе, треба имати у виду да су, шире посматрано, елементи негативног опорезивања присутни у Србији путем различитих облика социјалних трансфера. То су различите врсте материјалне подршке које се пружају корисницима социјалне заштите (појединцима или породицама) којима је потребна друштвена помоћ и подршка ради

стварања услова за задовољавање основних животних потреба (нпр. новчана социјална помоћ). Такође, то су и различите врсте финансијске подршке породицама са децом (накнаде зараде за време породилског одсуства, дечији додатак и сл.). Међутим, о присуству негативног опорезивања у смислу интеграције система пореза на доходак и система социјалних трансфера у Србији нема ни говора, јер се ради о два потпуно одвојена система. Сагледавањем позитивно-правних решења у оба система могу се извући одређени закључци. У систему пореза на доходак грађана постоје значајне разлике у погледу прописивања одбитака. У оба подсистема пореза на доходак прописан је лични одбитак, али је код цедуларних пореза прописан само за порезе на зараде, а код годишњег пореза на доходак је прописан у знатно већем износу. Такође, само код годишњег пореза на доходак постоји стандардни одбитак за издржаване чланове породице, што значи да највећи број обвезника пореза на доходак неће остварити право на овај одбитак, јер се *de facto* у систему годишњег пореза на доходак налази незнатан број лица. Полазећи од тога да се ради о стандардним одбицима предвиђеним за задовољавање основних животних потреба појединца и породице нема оправданих разлога за постојање ових разлика. Приговор се, такође, може упутити висини стандардног одбитка код пореза на зараде, поготово имајући у виду да највећи број обвезника у систему пореза на доходак чине обвезници пореза на зараде. Одређен је у износу (11.000 динара) који упоређивањем са статистичким подацима о минималној потрошачкој корпи за четворочлану породицу (око 35.000 динара) није у могућности да обезбеди задовољавање егзистенцијалних животних потреба породице. Тиме се губи смисао прописивања одбитка да се приликом опорезивања не захвати она економска снага пореског обвезника чијим би опорезивањем било угрожено задовољавање његових основних животних потреба, као и основних животних потреба његове породице. Систему пружања материјалне подршке корисницима социјалне заштите и систему пружања материјалне подршке породици са децом се могу упутити следећи приговори. Висина цензуса за одређивање права на дечији додатак, као и висина основице новчане социјалне помоћи постављена је релативно ниско. Само појединци и породице са изузетно ниским примањима, који се налазе далеко испод прага сиромаштва, стећи ће право на ове врсте материјалне подршке. Условљавањем права на новчану социјалну помоћ радом (радно-способна лица не могу одбити понуђени посао) дате су довољне гаранције да лица која се налазе испод линије ризика од сиромаштва неће радије прибећи останку у систему социјалне помоћи него покушају да нађу запослење са већим приходом. У том смислу, не постоји разлог за овако ниско

постављање основице за утврђивање новчане социјалне помоћи. Померањем ових износа (6.911 динар, односно 6.552 динара) до релативне линије ризика од сиромаштва (13.408 динара, према подацима из 2015. године), обухватила би се сва лица која се налазе испод границе сиромаштва. Тиме би се учинио значајан корак у решавању једног од важних проблема, јер би допринео ублажавању сиромаштва, са којим се суочава готово 1/4 становништва Србије (стопа ризика од сиромаштва према најновијим подацима износи 25,6%). Међутим, обухватање већег броја лица системом социјалне заштите захтева додатне приходе којима би се покрили повећани јавни расходи услед већих социјалних давања. Упоредивањем висине дечијег додатка (2.205 динара) и износа одбитка за издржаване чланове породице обвезника годишњег пореза на доходак (9.214 динара) уочава се велика разлика. Тиме се *de facto* прави дискриминација, јер деца у систему социјалне заштите остварују помоћ од државе у износу који веома тешко може задовољити њихове најосновније животне потребе, док обвезник годишњег пореза на доходак остварује већи одбитак за издржавану децу на име расхода за основне животне потребе, мада се управо ради о породицама јачег имовинског стања. Висина дечијег додатка (2.205 динара!!) заслужује посебну дискусију, јер се ради о износу који тешко може задовољити егзистенцијалне потребе деце. Међутим, овде, као и код претходног приговора на висину постављених цензуса за социјалну новчану помоћ и дечији додаток, долазимо до истог проблема. Свако повећање износа дечијег додатка до неке висине примереније задовољавању основних животних потреба деце наизлази на ограничење у расположивим буџетским средствима. Према томе, вођење адекватне социјалне политике захтевало би, поред предузимања низа мера на смањењу велике јавне потрошње (њеном рационализацијом), повећање јавних прихода. Креаторима пореске политике не остају велике могућности у погледу повећања пореских прихода. Свако даље повећање стопе ПДВ у условима његовог великог учешћа у структури пореских прихода и неправичног карактера постојећег система пореза на доходак може само да повећа регресивност пореског система Србије. Остају могућности у погледу реафирмације улоге пореза на имовину, којим би се ојачао његов фискални ефекат. Очекивана реформа пореза на доходак требало би да повећа његову издашност, јер је његов мали билансни значај последица карактера постојећег мешовитог система. Према томе, осим мера предузетих у циљу повећања издашности ова два пореза, било какво друго повећање пореског терета не би било пожељно јер је према садашњим показатељима укупно пореско оптерећење у Србији велико (износи 33,4% БДП). У појединим земљама са јаком социјалном улогом

државе учешће пореских прихода у БДП је веће (нпр. Данска 49,6%, Белгија 47,8%), али се ради о земљама које имају материјалне могућности за покриће већих јавних расхода (првенствено насталих великим социјалним давањима).

Када се говори о негативном опорезивању у смислу интеграције система пореза на доходак и система социјалне заштите, треба рећи да је на просторима држава сукцесора СФРЈ (као и у време постојања СФРЈ) било теоријских разматрања о могућностима увођења неких варијанти. Анализом теоријских својстава и практичних искустава примене неких варијанти повезивања ова два система (нпр. у САД порески кредит на доходак од рада за породице са ниским примањима), обиље стране литературе указује на његове две предности. То су његов позитиван ефекат на понуду радне снаге за ниске плате, као и његово редистрибутивно својство, јер повезивањем система пореза на доходак и система социјалне заштите стварају се услови за уједначено обезбеђивање егзистенцијалног минимума за сва лица. Сагледавањем ових предности у светлу разматрања могућности увођења неке варијанте негативног опорезивања у порески систем Србије може се доћи до одређених закључака. Упогледу прве предности не постоје разлози који би ишли у прилог његове примене у неком наредном периоду. Узрок незапослености се налази у тражњи за радном снагом, а не понуди радне снаге, тако да би одговарајуће мере требало предузимати на тој страни (фискално растерећење рада, али и бројне мере у другим областима као побољшање укупног амбијента за запошљавање). Такође, условљавање социјалне новчане помоћи радним статусом, према важећим законским одредбама, довољна је гаранција за решавање проблема подстицаја прималаца социјалне помоћи за рад. Друго својство негативног опорезивања и те како пружа аргументе за његову примену. Обједињавањем система пореза на доходак и система социјалне заштите постигло би се да држава води рачуна о егзистенцијалном минимуму свих лица независно од тога да ли се налазе у систему социјалне заштите или су обвезници пореза на доходак. Међутим, увођење неке варијанте негативног опорезивања наилази на одређена ограничења. Њихова примена би подразумевала корените промене у систему социјалне заштите и пореском систему. Интегрисањем ова два система, поједине врсте материјалне подршке породицама и појединцима остваривале би се у оквиру пореског система, што захтева промене постојећих законских решења и јасно разграничење надлежности ових органа и установа. Проблеми администрирања, настали приликом увођења, практично би били избалансирани постизањем административне једноставности. Вођење евиденције и

потребна размена информација између пореског органа и установа социјалне заштите у условима савременог развоја информационе технологије била би лако остварљива.

Оценом теоријско-практичних својстава *дуалног и flat модела* долази се до следећих закључака. Оба модела *задовољавају већину критеријума на основу којих се врши вредновање модела опорезивања дохотка физичких лица*. Начелно посматрано, испуњавају захтеве у погледу остваривања кључних принципа опорезивања, као што су економска ефикасност, издашност и једноставност. У погледу правичности опорезивања, међутим, не може се дати једноставан одговор. Под утицајем другачијих вредносних ставова економске филозофије, предност у обликовању пореза на доходак дата је економској ефикасности у односу на правичност. Нове тенденције у теорији и пракси означавају удаљавање од традиционалног захтева да порез на доходак треба да оствари правичност опорезивања. У том смислу, као и имајући у виду да постојећи систем опорезивања дохотка у Србији нарушава кључне принципе опорезивања, увођење једног од ова два алтернативна модела може се сматрати оправданим. Теоријска својства и искуства других земаља у примени, свакако, су основ приликом сагледавања могућих опција. Али, за одабир оптималног модела пореза на доходак требало би узети у обзир конкретне услове земље у којој ће такав модел бити примењен. У условима постојања неправичног карактера пореског система у Србији, креатори пореске политике би требало приликом обликовања пореза на доходак да воде рачуна о оптималној комбинацији основних принципа опорезивања којима би се *обезбедио правичнији приступ опорезивању дохотка*.

Разматрањем теоријских својстава и практичних искустава примене неких варијанти може се закључити да *негативно опорезивање* представља *оптималан облик повезивања система пореза на доходак и система социјалних трансфера*. Имајући у виду да се још увек налази на нивоу теоријских разматрања и врло ретких примера примене у пракси, може се претпоставити да су потребне корените промене у концепцији оба система да би у перспективи заживео у пореским системима других земаља. Поред тога, остваривање идеје о негативном опорезивању подразумева веће материјалне могућности којима се, бар за сада, Србија не може похвалити.

У контексту очекиване реформе пореза на доходак грађана у Србији, законодавац би требало да, извлачећи поуке из савремених теоријских сазнања и практичних искустава других земаља, формулише оптималан облик пореза на доходак примерен нашим условима. Због тога, чини се да би у перспективи, када се створе

повољнији услови за виши ниво друштвено економског развоја, *требало више водити рачуна о повезивању елемената социјалне и пореске политике*. У том смислу, могу се упутити одређене **препорукe** у погледу формулисања законских решења:

- Приликом реформисања пореза на доходак, креатори пореске политике требало би да воде рачуна о прописивању одбитака. Код пореза на зараде, према важећим одредбама, постоји само лични одбитак на име егзистенцијалног минимума. У перспективи, требало би предвидети одбитке и за издржаване чланове породице;

- Приликом прописивања стандардних одбитака, законодавац би требало да води рачуна о њиховој висини. Одмеравање износа предвиђеног на име обезбеђивања егзистенцијалног минимума мора пратити кретање цена оних роба и услуга којима се подмирују основне животне потребе;

- У области регулисања материјалне подршке појединцима и породицама, законодавац би требало да изврши корекцију висине цензуса за дечији додаток, као и основе за утврђивање новчане социјалне помоћи узимајући у обзир висину релативне линије сиромаштва;

- Законодавац би требало да води рачуна о постојању корелације одбитка за издржаване чланове породице обвезника пореза на доходак и дечијег додатка. Њихове висине у оба система, систему пореза на доходак и систему социјалне помоћи, требало би да буду у приближном износу.

ЛИТЕРАТУРА

КЊИГЕ, МОНОГРАФИЈЕ, ЧЛАНЦИ

- * Алтипармаков, Н., *Пореска правичност главних пореских облика у Србији*, Квартални монитор бр. 24 "Под лупом 2", Фонд за развој економске науке, Београд, 2011
- * Алтипармаков, Н., *Наплата и расподела пореза на зараде у Србији: поглед унапред*, Квартални монитор бр. 23, "Под лупом 2", Фонд за развој економске науке, Београд, 2010
- * Алтипармаков, Н., Веснић, Б., *Реформа пореза на доходак грађана: мисли глобално, делуј локално*, Квартални монитор бр. 10, Фонд за развој економске науке, Београд, 2007
- * Анђелковић М., *Деформације пореског односа*, Правни живот бр. 10/1997, стр. 230
- * Анђелковић М., *Јавне финансије и финансијско право*, Правни факултет у Нишу, 2012
- * Анђелковић, М., *Модификације пореске процедуре*, Приступ правосуђу - инструменти за имплементацију европских стандарда у правни систем Републике Србије, тематски зборник радова, трећа књига, Правни факултет у Нишу, 2009, 289-300
- * Анђелковић, М., *Моделирање понашања пореских обвезника у савременој теорији*, Међународни научна конференција "Правни систем и друштвена криза", Правни факултет Универзитета у Приштини са привременим седиштем у Косовској Митровици, 2011
- * Анђелковић, М., *Фундаментална права пореских обвезника и њихова заштита у савременим информационо-техничким условима*, Страни правни живот, 3/2008, 163-178
- * Анђелковић, М., *Пореско право - Теоријски аспекти и пореске реформе*, Центар за публикације Правног факултета у Нишу, 1999.
- * Анђелковић, М., *Порески систем Србије у раскораку између концепта и стварности*, Правни живот бр. 10/1998, Београд, стр. 685-696.
- * Анђелковић, М., *Права обвезника у пореском систему*, Зборник Правног факултета у Нишу XLII/2002, стр. 159-176.
- * Анђелковић, М., *Сива економија као глобални друштвено-економски феномен*, Правни живот бр. 10/2002, стр. 407-416

- * Анђелковић, М., *Глобализација и опорезивање: општи осврт*, Ренесанса финансија: зборник радова у спомен проф. др Миодрагу Матејићу (ур.: Јовановић, М., Анђелковић, М.), Правни факултет у Нишу, 2004, стр. 105-112.
- * Анђелковић, М., *Порески систем Србије на раскрићу векова*, Функционисање правног система Републике Србије, Зборник радова, Правни факултет у Нишу, 2006, стр. 403-415.
- * Анђелковић, М., *Фискална децентрализација у Републици Србији*, Зборник радова Правног факултета у Нишу бр. 51/2008, стр. 41-52.
- * Анђелковић, М., *Размена информација као вид међународне пореске сарадње*, "Заштита људских и мањинских права у европском правном простору", Зборник радова Правног факултета у Нишу, 2012, стр. 170-175
- * Анђелковић, М., *Моделирање понашања пореских обвезника у савременој теорији*, Правни систем и друштвена криза, Зборник радова са међународне научне конференције, Правни факултет Универзитета у Приштини, Косовска Митровица, 2011, стр. 475-490
- * Анђелковић, М., *Право обвезника на поверљивост и тајност у међународној размени пореских информација*, Зборник радова Правног факултета у Нишу бр. 68/2014, стр. 747
- * Анђелковић, М., *Глобалне пореске иницијативе*, Зборник радова Правног факултета у Нишу бр. 71/2015, стр. 116
- * Анђелковић, М., *Сарадња пореских администрација*, Зборник радова "Право Републике Србије и право ЕУ - стање и перспективе, стр. 225
- * Анђелковић, М., Димитријевић, М., *Пореско право Србије*, Центар за публикације Правног факултета у Нишу, 2009
- * Анђелковић, М., Димитријевић, М., *Пореска администрација пред савременим друштвеним изазовима*, Теме бр. 4/2013, стр. 1766
- * Antić, D., *Novi porezni propisi: Zakon o porezu na dohodak u Federaciji BiH*, Oma Bilten br. 39/2008, str. 12-17, Odjeljenje za makroekonomsku analizu Upravnog odbora Uprave za indirektno oporezivanje, Bosna i Hercegovina
- * Antić, D., *Višerazinski fiskalni sustav u Bosni: razvoj i suočavanje s gospodarskom krizom*, Financijska teorija i praksa 37(3), 279-310(2013), Institut za javne finansije, Zagreb
- * Арандаренко, М. и др., *Анализа ефеката Предлога закона о социјалној заштити на расподелу дохотка и сиромаштво у Србији*, Квартални монитор бр. 23 "Под лупом 2", Фонд за развој економске науке, Београд, 2010

- * Арсић, М. и др., *Пореска политика у Србији - поглед унапред*, Фонд за развој економске науке, Београд, 2010
- * Арсић, М., *Анализа предлога о повећању учешћа локалних заједница у порезу на зараде*, Квартални монитор бр. 24 "Под лупом 1", Фонд за развој економске науке, Београд, 2011
- * Арсић, М., Алтипармаков, Н., *Дистрибутивни и макроекономски ефекти предложене пореске реформе*, Квартални монитор 25-26 "Под лупом 3", Фонд за развој економске науке, Београд, 2011
- * Atkinson, A.V., *Ensuring social inclusion in changing labour and capital markets*, Economic Papers 481/2013, European Commission, 2013
- * Adžić, S., Popović, D., *Fiskalni sistem i fiskalna politika - njihov doprinos unapređenju konkurentnosti privrede: slučaj Srbije*, Ekonomija/Economics, 12(1), str. 173-200, 2005
- * Auerbach, A., Bradford, D., *Generalized Cash Flow Taxation*, Journal of public Economics 88, стр. 975-976, 2002
- * Auerbach, A., Hines, J., *Taxation and Economic Efficiency*, *Handbook of Public Economics*, Vol. 3 Amsterdam, 2002
- * Бабић, З., *Социјална праведност и тржишна ефикасност - теоретски концепти и улога државе*, Економски преглед, 57(5-6), 344-363, 2006
- * Bahl, Roy, *Implementation Rules For Fiscal Decentralization*, International Studies program, School of Policy Studies, Georgia State University, Atlanta, Georgia, 1999
- * Беговић, Б. и др., *Реформа пореског система (1)*, Центар за либерално демократске студије, Београд, 2003
- * Беговић, Б. и др., *Реформа пореског система (2)*, Центар за либерално демократске студије, Београд, 2004
- * Беговић, Б. *Порези на имовину у Србији: постојеће стање и предлог реформе*, Финансије бр. 1-6/2005, стр. 37-57
- * Вејакović, Р. i dr. *Isplati li se raditi u Hrvatskoj?* Rev. soc. pol. 19(2012)1, 82-92
- * Bird, M.R., Zolt, M.E., *Redistribution via Taxation: The limited Role of the Personal Income Tax in Developing countries*, Annals of Economics and Finance, Forthcoming Article
- * Bird, R.M., *Threading the Fiscal labyrinth: Some Issues in Fiscal Decentralization*, National Tax Journal, Vol. 44, No 2, 1993, 207-226
- * Бисић, М., Радосављевић, Г., *Степен фискалне децентрализације у Републици Србији: показатељи и поређења*, Финансије бр.1-6/2012, стр.44-62

- * Во. Е.Е. et al, *Horizontal inequity under a dual income tax system: principles and measurement*, International Tax and Public Finance, Vol. 19, 2012, 625-640
- * Богићевић, Б. и др., *Сиромаштво и реформа финансијске подршке сиромашнима*, Центар за либерално демократске студије, 2003
- * Бошњак, М., *Глобална финансијска и економска криза и њен утицај на привреду и финансије Србије*, студија за сајт Министарства финансије Републике Србије, Београд, 2011
- * Bratić, V., Pitarević, M., *Troškovi poreznih vlasti u Hrvatskoj*, Financijska teorija i praksa 28(3), 377-399, 2004
- * Bratić, V., *Lokalna samouprava u središnjoj i istočnoj Europi: snažan, neovisan instrument upravljanja na lokalnoj razini ili tigar od papira?*, Financijska teorija i praksa 32(2), 139-157, 2008
- * Buchanan, M.J., Musgrave, A.R., *Public Finance and Public Choice: Two Contrasting Visions of the State*, The MIT Press Cambridge, London, 1999
- * Brummerhoff, D., *Javne financije*, Mate, Zagreb, 2000
- * Blažić, H., *Usporedni porezni sustavi-oporezivanje dohotka i dobiti*, Ekonomski fakultet u Rijeci, 2006
- * Blažić, H., *Troškovi podnošenja prijave poreza na dohodak građana*, Financijska teorija i praksa 28(3), 293-308, 2004
- * Blažić, H., *Troškovi oporezivanja u Hrvatskoj: troškovi poreznih obveznika i troškovi poreznih vlasti*, Financijska teorija i praksa 28(3), 279-291, 2004
- * Blažić, H., *Troškovi podnošenja prijave poreza na dohodak građana*, Financijska teorija i praksa 28(3), 293-308, 2004
- * Blažić, H., *Ekonomsko dvostruko oporezivanje u Hrvatskoj*, Ekonomski pregled 53(3-4), 362-390, 2002
- * Blažić, H., *Fiskalna decentralizacija u Hrvatskoj: usporedna analiza s Europskom unijom i zemljama u tranziciji* (u: *Ekonomska decentralizacija i lokalna samouprava*), Ekonomski fakultet Rijeka, 2004
- * Blažić, H., Brazdić, N., *Sociodemografski i ekonomski činitelji modaliteta i troškova podnošenja prijave poreza na dohodak građana u Hrvatskoj*, Financijska teorija i praksa 27(3), 331-348, 2004
- * Blažić, H., Zaharija, I., *Dualni porez na dohodak: što se dogodilo sa nordijskim zemljama i gdje je Hrvatska?*, Zbornik radova u povodu 80. godišnjice života prof. emeritusa Božidara Jelčića, Lončarić-Horvat Olivera (ur.), Visoka poslovna škola Libertas, 93-110, Zagreb, 2010

- * Vojnić, D., *Tržište, prokletstvo ili spasenje*, Ekonomski pregled 55 (9-10), 2004
- * Врањеш, М., *Структура и трендови кретања јавних прихода у земљама чланицама Европске уније и у Србији*, Зборник радова Правног факултета у Новом Саду, 1-2/2008, стр. 99-114
- * Врањеш, М., *О начелима пореског права Европске уније*, Зборник радова Правног факултета у Новом Саду 2/2006, стр. 329-342
- * Врањеш, М., *Финансирање јединица локалне самоуправе у Републици Србији*, Ренесанса финансија (зборник радова у спомен проф. др Миодрагу Матејићу (уред. Јовановић, М., Анђелковић, М.)), Правни факултет у Нишу, стр. 55-73, 2004
- * Врањеш, М., *Доминирајуће теме и дилеме на подручју пореског права Европске уније (II)*, Право: теорија и пракса, 3-4/2006, Нови Сад, стр. 3-10
- * Врањеш, М., *Доминирајуће теме и дилеме на подручју пореског права Европске уније (III)*, Право: теорија и пракса, 11-12/2006, Нови Сад, стр. 3-12.
- * Врањеш, М., *Развој јавних финансија у Србији у периоду од 1804.до 1940.године*. Зборник Правног факултета у Новом Саду, 2/2004, стр. 257-278
- * Genser, V., *The Dual income tax: implementation and experience in European Countries*, Међународно савјетовање, Tax Systems in Competition and Countries in transition, Zagreb, 2004, рад објављен у: Економски преглед 57(3-4), 271-288, 2006
- * Genser, V., Reutter, A., *Moving Towards Dual Income Taxation in Europe*, International Studies Program Working Paper 07-17, Georgia State University, 2007
- * Голубовић, С., *Фискална правила у Европској монетарној унији*, Ниш, 2012
- * Guste, S., *Elementi za reformu poreznog sustava*, Економска/Еconomics 2/IX
- * Група аутора, *Основе концепције реформе фискалног система*, Финансије бр. 7-8/1989, стр. 423-429
- * Група аутора, *Посткризни модел економског раста и развоја Србије 2011-2020*, Фонд за развој економске науке, Економски институт и Економски факултет, Београд, 2010
- * Група аутора, *Упоредна искуства локалних самоуправа*, Magna Agenda, 2002
- * De Lathouwer L., *Making work pay, making transitions flexible. The case of Belgium in a comparative perspective*, Antwerpen: CSB
- * Димитријевић, М., *Порески системи земаља у транзицији*, Зборник радова Правног факултета у Нишу, бр. 42/2002, стр. 371-387
- * Димитријевић, М., *Европски стандарди и права обвезника пореза у Србији*, Правни живот бр. 10/2006, стр. 883-895

- * Димитријевић, М., *Реформски изазови модернизације пореске администрације у Србији*, Правни живот бр. 10/2003, стр. 439
- * Димитријевић, М., *Порески поступак и смернице савременог правног и друштвеног живота*, Правна ријеч бр. 27/2011, Удружење правника Републике Српске, Бања Лука, стр. 371
- * Димитријевић, М., *Порески поступак у нашем праву*, Зборник радова Правног факултета у Нишу, 2007, стр. 291-302
- * Димитријевић, М., *Обележја права на добру управу у пореском поступку*, Зборник радова Правног факултета у Нишу, 52/2008
- * Димитријевић, М., *Иновирање процеса управљања пореском сагласношћу*, Зборник радова Правног факултета у Нишу, 6-7/2014, 185-198
- * Димитријевић, М., *Правни положај пореских обвезника*, Ниш, 2012
- * Димитријевић, М., *Усаглашеност начела пореског поступка са начелима управног права ЕУ*, зборник радова "Приступ правосуђу - инструменти за имплементацију европских стандарда у правни систем Републике Србије", књига 3, 2008, 301-316
- * Димитријевић, М., *Правичност и актуелно моделирање пореских система у свету*, Зборник радова Правног факултета у Нишу. 70/2015, 277-292
- * Димитријевић, М., *Одреднице лојалности пореских обвезника*, Правни живот бр. 11/2014, стр. 98
- * Димитријевић, М., *Пореско право као огледало друштвене стварности*, Научни скуп са међународним учешћем "Право и друштвена стварност", Правни факултет Универзитета у Приштини са привременим седиштем у Косовској Митровици, 2014, стр. 72
- * Димитријевић, М., *Значај кооперативности пореских обвезника у савременом пореском систему*, Зборник радова "Право Републике Србије и право ЕУ - стање и перспективе", стр. 419
- * Димић, С., *Порез на доходак физичких лица у светлу фискалне децентрализације*, Владавина права и правна држава у региону (зборник радова са међународног научног скупа), Правни факултет Универзитета у Источном Сарајеву, 2014, стр. 892-902
- * Dolenc, P., Vodopivec, M., *Isplati li se u Sloveniji raditi?*, *Financijska teorija i praksa* 29(4) str. 399-420, 2005
- * Дрљача, З., *Опорезивање дохотка у Републици Српској*, Правни живот бр. 12/2009, стр. 101-108

- * Ђорђевић, М., *Контраверзе опорезивања дохотка физичких лица* (докторска дисертација), Економски факултет, Ниш, 2008
- * Ђорђевић, М., Ђуровић-Тодоровић, Ј., *Системи опорезивања дохотка физичких лица у развијеним земљама*, *Анали Економског факултета у Суботици*, 34/2015, 139-152
- * Ђорђевић, С., *Функционисање система локалне самоуправе у Србији*, Алтернативна национална стратегија децентрализацији (зборник научно истраживачких радова), Центар за регионализам, Нови Сад, 2012, стр. 81-108
- * Ђуровић-Тодоровић, Ј., Ђорђевић, М., *Тенденције увођења flat пореза у циљу унапређења привредног развоја*, Зборник радова Технолошког факултета, бр. 17, стр. 184-191, Лесковац, 2007
- * Ђуровић-Тодоровић, Ј., Ђорђевић, М., *Специфичност опорезивања дохотка физичких лица у Аустрији*, Економске теме бр. 3/2008, стр. 71-83
- * Ђуровић-Тодоровић, Ј., Ђорђевић, М., *Смањење додатног пореског оптерећења употребом flat пореза*, Финансије 1-6/2008
- * Ђуровић-Тодоровић, Ј., Ђорђевић, М., *Алтернативни начини опорезивања дохотка физичких лица*, Економске теме бр. 3/2009, стр. 29-41
- * Ђуровић-Тодоровић, Ј., Ђорђевић, М., *(Не)ефикасност пореског система Србије*, Финансије бр. 1-6/2006, стр. 26-38
- * Ђуровић-Тодоровић, Ј., Ђорђевић, М., *Повезаност прогресивности и издашности код опорезивања дохотка физичких лица*, Економске теме бр. 1/2012, стр. 33-46
- * Ђуровић-Тодоровић, Ј., Ђорђевић, М., *Dualno VS.flat oporezivanje dohotka fizičkih lica*, "Наука и свetsка економска криза", Економски факултет, стр.147-161, Ниш, 2012
- * Ђуровић-Тодоровић, Ј., Ђорђевић, М. *Директни порези*, Економски факултет Универзитета у Нишу, 2011
- * Ђуровић-Тодоровић, Ј., Ђорђевић, М., *Карактеристике фискалног федерализма Босне и Херцеговине*, Економика бр. 2/2011, Ниш
- * Ebel, R.D., Yilmaz, S., *Način mjerenja fiskalne decentralizacije i njezin uticaj na makroekonomske pokazatelje*, (у: *Fiskalna decentralizacija u Hrvatskoj*), Institut za javne finansije, Zagreb, 2002
- * Žohar, F., *Reforma financiranja općina u Sloveniji*, *Financijska teorija i praksa* 32(2), 159-179, 2008
- * Zee, H.H., *Svjetski trendovi u poreznoj politici: ekonomska perspektiva*, *Financijska teorija i praksa* 29(2), 225-247, 2005

- * Zee, H.H., *Personal Income Tax Reform: Concepts, Issues and Comparative Country Developments*, IMF Working Paper 05/87, 2005
- * Ivanova, A., et al., *The Russian Flat Tax Reform*, IMF Working Paper 05/16, 2005
- * Илић-Попов, Г., *Синтетичко опорезивање дохотка грађана - изазов за 1998.годину или проблем за XXI век*, Право и привреда, бр. 5-8/98, стр.6.
- * Илић-Попов, Г., *Негативно опорезивање дохотка - веза између пореске и социјалне политике*, Правни живот бр.101/1998, стр.649-657.
- * Илић-Попов, Г., *Пореска политика и акције: деценија лутања*, Право и привреда бр. 5-8/2000, стр. 533-545
- * Илић-Попов, Г., *Реформа пореског система у Србији*, Финансије, 2001, (5-6)
- * Илић-Попов, Г., *Порески третман додатних примања*, Зборник Правног факултета Универзитета у Источном Сарајеву, 2006, стр.133-143
- * Илић-Попов, Г., *Пореско право Европске уније*, Београд, 2004
- * Илић-Попов, Г., *Пореска хармонизација у оквирима европске интеграције*, Индустија 4/2008, стр. 69-77
- * Илић-Попов, Г., *Фискални односи у федеративној држави - са становишта јавних прихода*, Иницијатива за фискалну децентрализацију(Раичевић, Б., Илић-Попов, Г., (ред.)), PALGO, Београд, 2001.
- * Jelčić, Ba., Jelčić, Bo., *Porez na promet proizvoda u teoriji i praksi*, Zagreb, 1977
- * Jelčić, Ba., *Porezni obveznik i porezna politika*, Liber, Zagreb, 1977
- * Jelčić Ba, Jelčić Bo, *Razvoj i perspektive razvoja sistema javnih prihoda u Jugoslaviji*, knjiga referata "Fiskalni sistemi u prelaznom razdoblju", (red. Jelčić, B.), Zagreb, 1991
- * Jelčić, B. i dr., *Financijsko pravo i financijska znanost*, Narodne novine, Zagreb, 2002
- * Jelčić, B., *Oporezivanje uskladiti s našim potrebama i mogućnostima*, Ekonomija/Economics,13(1), 2006
- * Jelčić, B., *Utemeljenje nekih poreza u poreznom sustavu Hrvatske*, Ekonomija/Economics 14/IX (757-768)
- * Jelčić, B., Bejaković, P., *Razvoj i perspektive oporezivanja u Hrvatskoj*, Hrvatska akademija znanosti i umjetnosti, 2012, Zagreb
- * Јовић, Љ., *Опорезивање дохотка физичких лица у земљама у транзицији (докторска дисертација)*, Економски факултет Београд, 2008
- * Јовић, Љ., *Фискална децентрализација у неким од земаља сукцесора СФР Југославије*, Зборник Матице српске за друштвене науке бр. 122, 2007

- * Јовић, Љ., *Ефекти пропорционалног пореза у земљама у транзицији*, Рачуноводство, Вол. 53, бр. 3-4, 2009, стр. 6-17
- * Јовић, Љ., *Промјене у опорезивању грађана почетком новог миленијума*, Зборник радова са међународног научног скупа "Глобализација и економска криза", Слобомир П Универзитет, Бијељина, септембар, 2010, 137-151
- * Јовић, Љ., Раичевић, Б., *Национална држава и сива економија*, Зборник радова, Међународни научни скуп "Национална држава и економија", Слобомир П Универзитет, Бијељина, 2011, стр. 165-176
- * Joumard, J., *Tax Systems in European union Countries*, OECD Economics Department Working Papers No 301, 2001
- * Joumard, J., Suyker, W., *Options for Feterming the Finnish Tax system*, OECD Economics Department Working Papers No 319, 2002
- * Johansson, A., et al, *Taxation and Economic Growth*, OECD Economics Department Working Papers No 620, 2008
- * Jurković, P, *Financijske teme i dileme - doprinos raspravi o financijskim reformama u zemljama u tranziciji*, Zagreb, 2006
- * Jurković, P. *Javne financije*, Masmedia, Zagreb, 2002
- * Jurković, P., *Fiskalna politika u ekonomskoj teoriji i praksi*, Zagreb, 1989
- * Jurković, P., *Fiskalna politika u Hrvatskoj (1994.-2000.g.)*, Ekonomija/Economics 2/IX
- * Jurčić, Lj., *Financijska kriza i fiskalna politika*, Ekonomski pregled, 61(5-6), 317-354, 2010
- * Keen, M., et al., *The "Flat Tax(es)": Principles and Evidence*, IMF Working Paper 06/218, 2006
- * Keen, M., *The German tax Reform of 2000*, International Tax and Public Finance 9, Kluwer Academic Publishers, 2002
- * Kesner-Škreb, M., *Porez na dohodak*, Financijska teorija i praksa 28 (1), str. 141-143, 2004
- * Kesner-Škreb, M., *Proporcionalni porez*, Financijska teorija i praksa 29(2), str. 249-251, 2005
- * Kesner-Škreb, M., Madžarević-Šuster, S., *Income Tax Progressivity in Croatia (1995-2002)*, Zagreb International Rewiew of Economics & Business, Vol. 7 No1 pp. 81-101, 2004
- * Kesner-Škreb, M., *Taxation policy in the European Union*, Financial Theory and Practice 34(2), 207-209, 2010
- * Kesner-Škreb, M., *Fiskalni federalizam*, Financijska teorija i praksa 33(2), str. 237-239, 2009

- * Klun, M., *Slovenian income taxes and analysis of their tax expenditure in 2006-2010*, Financial Theory and Practice, Vol. 36(3), 229-243, 2012
- * Klun, M., *Troškovi ispunjavanja porezne prijave u Sloveniji*, Financijska teorija i praksa 26(4), 775-792, 2002
- * Klun, M., *Unaprijed ispunjenje prijave poreza na dohoda: smanjenje troškova za obveznike poreza na dohodak Slovenije*, Financijska teorija i praksa 35(2), 219-235, 2009
- * Кристић, С., *Изворни приходи у систему финансирања локалне самоуправе у Републици Србији*, PALGO, Београд, 2006
- * Крстић, Г., Арандаренко М., *Утицај економске кризе на положај рањивих група на тржишту рада Србије*, Квартални монитор бр. 20 "Под лупом 2", Фонд за развој економске науке, Београд, 2010
- * Кулић, М., Милошевић, Г., *Пореско право -теорија и пракса-*, Београд, 2011
- * Lacina, K., Vajdova, Z., *Lokalna samouprava u Republici Češkoj*, u: Usporedna iskustva lokalnih samouprava, Magna Agenda, стр. 153-180, Београд, 2002
- * Lazović-Pita, L., *Income, personal income tax and transition: case of Bosna and Herzegovina*, Tax Reforms: Experiences and Perspectives, Institute for Public Finance, Zagreb, June, 2014
- * Ловчевић, Ј., *Институције јавних финансија*, Београд, 1997
- * Lončarić-Horvat, O., *Socijalna država i posredni porezi*, Rev. soc. polit., god. II, br. 2, стр. 115-121
- * Мађар, Ј., *Регионална димензија децентрализације државне управе - Са посебним освртом на изгледе деконцентрације моћи*, студија, Министарство Финансија, Република Србија, 2008
- * Максимовска Вељановска, А., *Унапредување на локалниот буџетски процес*, Годишник на Правниот факултет "Јустинијан Први" во Скопје, том 42, 2006, стр. 613-623
- * Maksimovska Veljanovski, A., *The model of the asymmetric fiscal decentralisation in the theory and the case of Republic of macedonia*, Justinianus Primus Law review Vol. 1:1/2010, стр. 1-12
- * Максимовска Вељановски, А., *Правила за фискална децентрализација*, Ренесанса финансија (зборник радова у спомен проф. др Миодрагу Матејићу (уред. Јовановић, М., Анђелковић, М.)), Правни факултет у Нишу, стр.125-137, 2004
- * Мијатовић, Б., *Економско финансијски-аспекти регионализације Србије*, Зборник Матице српске за друштвене науке, бр. 112-113, 2002

- * Мијатовић, Б., *Опорезивање сељака*, Призма бр. 5/2010, стр. 21-26, Центар за либерално демократске студије, Београд
- * Мијатовић, Б., *Политике за повећавање запослености и конкурентности радне снаге*, Центар за либерално демократске студије, Београд, 2012
- * Мијатовић, Б., *Социјална политика на локалном нивоу у ЕУ*, Економска мисао, бр. 1-2/2006
- * Мijatović, N., *Razmatranje teorijskih pristupa osnovnim institutima uređenja oporezivanja dohotka*, Rev.soc.pol. god. 14, br. 3-4, str. 289-311, Zagreb, 2007
- * Мijatović, N., *Razvoj interneta i porezne posljedice*, Pravo i porezi, 9/2008, 68-75.
- * Милошевић, М., *Закон о порезу на доходак грађана у светлу члана 91. став 2. Устава Републике Србије*, Анали Правног факултета, Вол. 56, бр. 2, стр. 305-319, 2008
- * Молнар, Д., *Да ли је децентрализација добра за привредни раст?*, Квартални монитор бр. 34/2013, Под лупом, Фонд за развој економске науке, Београд, стр. 79-88
- * Moffitt, R., *The Negative Income Tax and the Evolution of U.S. Welfare Policy*, NBER Working Paper No. 9751, 2003
- * Musgrave, R., *Teorija javnih finansija*, Beograd, 1973
- * Myles, G.D., *Economic Growth and the Role of Taxation - Agregate Data*, OECD Economics Department Working Papers No. 714, 2009
- * Nestić, D. *Tržište rada i oporezivanje: Smanjenjem doprinosa protiv nezaposlenosti*, Privredna kretanja i ekonomska politika, 8(63), 1998, 27-62
- * Ott. K., Bajo, A., *Troškovi oporezivanja u tranzicijskim zemljama: iskustvo Hrvatske*, Financijska teorija i praksa 24(2), 169-188, 2000
- * Ott. K., Bajo, A., *Fiskalna decentralizacija u Hrvatskoj* (u: Fiskalna decentralizacija u Hrvatskoj), Institut za javne finansije, Zagreb, 2002
- * Owens, J., *Fundamental Tax Reform: an International Perspective*, OECD's Centre for Tax Policy & Administration, Paris, National tax journal, Vol. LIX No. 1, 2006
- * Owens, J., *Fundamental Tax Reform: The Experience of OECD Countries*, Background Paper No 47, 2005
- * Pendovska, V., Džavče, S., *Flat tax: the case of Republic of Macedonia*, Pravni život br. 12/2009, str. 123-135
- * Peter, K.S., *I come Tax Flattening, Does it Help to Reduce the Shadow Economy?*, IZA Discussion paper No 4223, 2009
- * Peter, K.S. et al., *Global reform of Personal income Taxation 1981-2005, evidence from 189 Countries*, Discussion Paper No 4228, 2009

- * Петровић, М. - Финансије и установе обновљене Србије до 1842. године, Државна штампарија Краљевине Србије, Београд, 1901
- * Петровић, П., *Опорезивање дохотка од капитала: Европска унија и земље у транзицији*, Финансије бр. 1-6/2006, Београд, стр. 54-73
- * Пикети, Т., *Капитал у XXI веку*, Нови Сад, Академска књига, 2015
- * Pirttila, J., Selin, H., *How Successful is the Dual income Tax? Evidence from the Finnish Tax Reform of 1993*, UPPSALA Universitet Working Paper 26, 2006
- * Поповић, Д., *Наука о порезима и пореско право*, Open Society Institute Constitutional and Legislative Policy Institute, Budapest и Савремена администрација, Београд, 1997
- * Поповић, Д., *Коментар закона о пореском поступку и пореској администрацији*, Секос ин, Београд, 2003
- * Поповић, Д., *Пореско право*, Правни факултет, Београд, 2012
- * Поповић, Д., *Предстојеће пореске реформе у државама пред улазак у Европску унију: случај Хрватске и Србије*, Економја/Еconomics 14 (1), 2007.
- * Поповић, Д., Илић-Попов, Г., *Дужности и права пореских дужника*, Правни живот бр. 10/1997, стр. 202
- * Поповић, Д., Илић-Попов, Г., *Екстерна димензија секундарног права Европске уније о директним порезима*, Анали Правног факултета, бр. 1/2012, стр. 35-55, Београд
- * Поповић, Д., Илић-Попов, Г., *Право Европске уније о директним порезима и треће државе: екстерна димензија слободе кретања капитала*, Анали Правног факултета, бр. 2/2011, стр. 5-27, Београд
- * Поповић, Д., Илић-Попов, Г., *Право директних пореза и Споразум о стабилизацији и придруживању Србије Европској унији*, Анали Правног факултета, бр. 1/2011, стр. 5-34, Београд
- * Поповић, Д., Илић-Попов, Г., *Једнакост грађана у пореском праву*, Годишњак Правног факултета Универзитета у Бањој Луци, стр. 139-158, 2011
- * Прокопијевић, М., *Фискална децентрализација Србије*, Алтернативна национална стратегија децентрализацији (зборник научно истраживачких радова), Центар за регионализам, Нови Сад, 2012, стр. 159-171
- * Radić, S. - *Današnja finansijska znanost*, Zagreb, 1908
- * Радичић, М., Раичевић, Б., *Јавне финансије теорија и пракса*, Економски факултет Суботица, 2008
- * Радосављевић, Д. - *Општинске финансије - појам и историјски развој локалних јавних финансија*, Гласник права 34(05), Крагујевац.

- * Раичевић, Б., *Јавне финансије*, Економски факултет Београд, 2008
- * Раичевић, Б. и др., *Систем и политика јавних прихода у Србији у функцији демографске политике, могућности и домети - критички осврт*, Становништво бр. 1-4, стр. 93-117, 2000
- * Раичевић, Б., *Промене у пореском систему и политици Србије- да ли су (све) биле нужне*, Призма бр. 10/2002, стр. 30-38, Центар за либерално демократске студије, Београд
- * Раичевић, Б., *Фискална и буџетска политика - шта ваља очекивати?*, прилог за саветовање (уводни реферат): "Привредна кретања и економска политика 2003/2004", Економски факултет Београд, 17. и 18. децембар 2003
- * Раичевић, Б., Илић-Попов, Г., (ред.), *Иницијатива за фискалну децентрализацију*, PALGO, Београд, 2001
- * Раичевић, Б., *Економска криза и пореска реформа*, Зборник радова са међународног научног скупа " Глобализација и економска криза", Слобомир П Универзитет, Бијељина, септембар, 2010, 65-77
- * Ранђеловић, С., *Смањење евазије пореза на рад као инструмент фискалне консолидације?*, Квартални монитор бр. 25-26 "Под лупом 2", Фонд за развој економске науке, Београд, 2011
- * Ранђеловић, С., Ристић, Б., *Анализа ефеката поједностављења пореских процедура: случај пореза на додату вредност и пореза на зараде*, Квартални монитор бр. 24 "Под лупом 3", Фонд за развој економске науке, Београд, 2011
- * Ранђеловић, С., *Анализа алтернативних модела пореза на доходак физичких лица - ефекти примене у Србији* (докторска дисертација), Економски факултет Београд, 2012
- * Ранђеловић, С., *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
- * Regoje, A., *Izravni porezi u Europskoj uniji i Bosni i Hercegovini*, Oma Bilten br. 44/2009, str. 7-12, Odjeljenje za makroekonomsku analizu Upravnog odbora Uprave za indirektno oporezivanje, Bosna i Hercegovina
- * Rimpler, M. et al., *Tax reform for tax competition: which alternatives should be used?*, Међународно саветовање, Tax Systems in Competition and Countries in transition, Zagreb, 2004, rad objavljen u: Економски преглед 56(11), 1079-1100, 2005

- * Rogić Lugarić T., Maksimovska Veljanovski, *Samooporezivanje kao izvor finansiranja lokalnih jedinica - hrvatska i makedonska iskustva*, Zbornik Pravnog fakulteta Zagreb, 61 (2), 391-416, 2011
- * Rosen, S.H., Gayer, T., *Javne finansije*, Ekonomski fakultet Beograd, 2009
- * Rosić - Benović, K., *Poreski sistem u Bosni i Hercegovini i reforma poreza na dohodak u Republici Srpskoj*, Tranzicija 30/2012, Zagreb, 134-146
- * Sandford, C., *Why tax systems differ*, A Comparative Study of the Political Economy of Taxation, Fiscal publications, 2000
- * Sever, I. Drezgić, S., *Koncepcija i strategija socijalnih odnosa u hrvatskom društvu - distribucija dohotka i imovine*, Ekonomija/Economics, 10 (1), 179-201, 2003
- * Sever, I., *Fiskalna politika kao bitan činitelj koncepcije i strategije gospodarskog i socijalnog razvoja*, Ekonomija/Economics 3/IX
- * Slemrod, J., *Taxation and Big Brother: Information, Personalization and Privacy in 21 st Century Tax Policy*, Annual Lecture to the Institute of Fiscal Studies, London, September, 26, 2005, стр. 17
- * Sorensen, P.B., *The Nordic Dual Income Taxation: Why and How*, CESifo Working Paper No 1551, стр. 1-14, 2005
- * Stiglitz, J., *Ekonomija javnog sektora*, Ekonomski fakultet Beograd, 2004
- * Stiglitz J., *Противречности глобализације*, Београд, 2004
- * Steinmo, S., *The evolution of policy ideas: tax policy in the 20 th century*, British journal of Politics and International Relations, Vol. 5, No 2, 2003
- * Стојановић, А., *Ефектуирање свјетске економске кризе у Европској унији - поуке за фискалну политику у Републици Српској*, Зборник радова, Економски факултет универзитета у Источном Сарајеву, 2010
- * Стојановић, С., *Пореска конкуренција versus пореска хармонизација у Европској унији*, Финансије бр. 1-6/2009, стр. 7-25
- * Стојановић, С., *Пружање услуга међународне размене информација у пореским стварима*, Финансије бр. 1-6/2011, стр. 227-229
- * Tanzi V., *Globalization, tax competition and the future of tax systems*, IMF Working Paper 96/141
- * Temesi, I., *Lokalna samouprava u Mađarskoj*, u: Usporedna iskustva lokalnih samouprava, Magna Agenda, Beograd str. 183-213, 2002
- * Terra, B.J.M., Wattel, P.J., *European Tax Law*, Kluwer law international, 2005

- * Urban, I., *Porez na dohodak, doplatak za djecu i pomoć za uzdržavanje: vertikalni i horizontalni učinci preraspodjele dohotka*, (u: Skrivena javna potrošnja - sadašnjost i budućnost javnih izdataka), str. 33-42, Institut za javne finansije, 2012
- * Urban, I., *Prerasodjela dohotka u Hrvatskoj: uloga izravnih poreza i socijalnih transfera*, Financijska teorija i praksa 32(3), 391-408, 2008
- * Urban, I., *Porezno opterećenje rada u Hrvatskoj*, Newsletter, str. 1-10, br. 47/2009, Institut za javne finansije, Zagreb
- * Urban, I., *Preraspodela poreznog opterećenja u Hrvatskoj*, Newsletter, str. 1-6, br. 58/2011, Institut za javne finansije, Zagreb
- * Urban, I., *Progresivnost poreza na dohodak u Hrvatskoj: dekompozicija učinaka osnovice i poreznih stopa*, Financijska teorija i praksa 30(3), 205-230, 2006
- * Friedman, M., *Kapitalizam i sloboda*, Novi Sad, 1997
- * Hall, R.E, Rabushka, A., *The Flat tax*, Hoover Institution Press, Stanford, 2007
- * Hazlitt H., *Man VS. the Welfare State*, Arlington house, New Rochelle. New York, 1970
- * Heady, C., *The Taxing Wages approach to measuring the Tax Burden on Labour*, CesIfO Working Paper No 967, 2003
- * Heady, C., *Reforming personal income Tax*, OECD, Policy Brief, 2006
- * Хрустић, Х., *Пореско оптерећење рада у државама чланицама ЕУ и у Србији*, Право и привреда 7-9/2010, стр. 567-583
- * Хрустић, Х., *Елементи пореске културе*, Правни живот бр. 10/2003, стр. 402
- * Хрустић, Х., *Увођење синтетичког пореза на доходак грађана у Србији*, Правни живот бр. 10/2006, стр. 921-930
- * Хрустић, Х., *Принцип правичности у опорезивању дохотка грађана у ЕУ и у Србији*, Социјална мисао 3/2010, стр. 173-188
- * Цвјетковић, Ц., *Специфичности опорезивања дохотка физичких лица у европском и домаћем праву*, Зборник радова Правног факултета у Новом Саду 1/2010, 181-198
- * Цвјетковић, Ц., *Права пореских обвезника у поступку размене информација*, Зборник радова Правног факултета у Новом Саду, 2/2012, 455-469
- * Cowell, A.F., *Problems and Promise of Smart Cards in Taxation*, National Tax Journal, Vol. 61, No4, Part 2: Technology, Privacy and the Future of Taxation (December, 2008), стр. 878
- * Џок, М., Urban, I., *Distribution of income and Taxes in Slovenia and Croatia*, Post-Comunist Economies 19/2007, 3, 299-316
- * Švaljek, S., *Oporezivanje dohotka od kapitala: Europska unija i zemlje u tranziciji*, Privredna kretanja i ekonomska politika 104/2005, (29-51)

- * Šimović, H., Fiskalni politika u Europskoj uniji i Pakt o stabilnosti i rastu, Zbornik Ekonomskog fakulteta u Zagrebu, 2005
- * Šimović, H., *Effect of expenditures in personal income taxation on horizontal equity in Croatia*, Financial Theory and Practice, Vol. 36 (3), 245-267, 2012
- * Šimović, H., *Tko u Hrvatskoj plaća porez na dohodak*, Porezni vjesnik 5/2012
- * Šimović, J., Šimović, H., *Fiskalni sustav i fiskalna politika Europske unije*, Pravni fakultet, Zagreb 2006
- * Šimović, H., *Razvoj poreza na dohodak u Hrvatskoj: reforme i promašaji*, Rev. soc. polit., god. 19, br. 1-24, Zagreb, 2012
- * Шиповац, Р., *Порески третман зарада и примања која имају карактер зараде*, Правни живот бр. 10/2003, стр. 449-457
- * Yilmaz, S., Ebel D.R., *Način mjerenja fiskalne decentralizacije i njen uticaj na makroekonomske pokazatelje* (u: Fiskalna decentralizacija u Hrvatskoj, radovi sa konferencije), str. 27-43, Institut za javne finansije, Zagreb, 2002

ДОКУМЕНТАЦИОНИ И СТАТИСТИЧКИ МАТЕРИЈАЛИ

- * *Анализа ефеката прогресивног опорезивања дохотка физичких лица, добити правних лица и непокретности*, 2013, Министарство финансија Црне Горе
- Adam Smith Institute, October 26 th 2015, *Free Market Welfare: The case for a Negative Income Tax*.
- * Dokumentacija "Isplati li se raditi u Hrvatskoj?", Rev. soc. polit., god. 19, br. 1, Zagreb, 2012
- * Godišnje izvješće 2012, Ministarstvo financije, Republika Hrvatska
- * Eurocards program za Hrvatsku, projekt fiskalne decentralizacije u Hrvatskoj, *Finansiranje lokalne i regionalne samouprave u Hrvatskoj: predloženi model reforme*, 2007
- * European Commission, *Taxation trends in the European Union*, Eurostat, 2012
- * European Commission, *Draft Joint European Commission Report 2004/2005*, Brussels: Council of the European Union
- * European Commission, *Taxation trends in the European Union*, Eurostat, 2013
- * European Commission, *Taxation trends in the European Union, Focus on the crisis; The main impacts on EU tax systems*, Eurostat, 2011.

- * Institut za strateške studije i projekcije, Podgorica, *Proporcionalni porez - akcelerator ekonomskog razvoja Crne Gore*, 2006
- Federal and State Income Taxes and Their Role in the Social Safety Net*, Research Report, Urban Institute, 2015
- * *Налоговая политика и пути выхода из кризиса*, Москва, 2009, Всероссийский налоговый форум Торгово промышленной палате Российской Федерации
- * *Налого и бизнес в 2012 году*, Москва, 2012, Всероссийский налоговый форум Торгово промышленной палате Российской Федерации
- * *Образложење Закона о изменама и допунама Закона о порезу на доходак*, Министарство Финансије и привреде, Београд, 2013.
- * OECD Tax Policy Studies No 13, *Fundamental Reform of Personal Income Tax*, 2006
- * OECD *Model Tax Convention on Income and on Capital*, 2010
- * OECD, *Tax Reform Trends in OECD Countries*, OECD 50th anniversary, Challenges in designing competitive tax systems, Paris, 2011
- * *Основные направления налоговой политики Российской Федерации на 2013 год и на плановый период 2014 и 2015 годов*, Всероссийский налоговый форум Торгово промышленная палата Российской Федерации
- * Политике за повећање запослености и конкурентности радне снаге (ред. Мијатовић, Б.), Центар за либерално-демократске студије, 2012.
- * *Programs to Reduce the Administrative Burden of Tax Regulations in Selected countries*, Information Note, Forum on Tax administration: taxpayer services sub-group, OECD, 2008
- * *Strategija reforme javne uprave u Crnoj Gori za period 2011-2016*, Vlada Crne Gore, Podgorica, 2011
- * *Фискална стратегија за 2013. годину са пројекцијама за 2014. и 2015. годину*, Министарство финансија и привреде Републике Србије
- * *Фискална стратегија за 2014. годину са пројекцијама за 2015. и 2016.годину*, Влада Републике Србије
- * Фискални савет, *Оцена фискалне стратегије за 2013. годину са пројекцијама за 2014. и 2015. годину*

ПРОПИСИ:

- * Закон 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.)
- * Закон о порезу на доходак грађана Републике Србије ("Сл. гласник РС, бр. 76/91, 9/92, 20/92, 76/92, 20/93, 48/93, 51/93, 67/93, 19/94, 20/94 и 28/94)
- * Закон о порезу на доходак грађана Републике Србије ("Сл. гласник РС", бр. 43/94, 74/94, 53/95, 1/96, 12/96, 24/96, 39/96, 52/96, 54/96, 16/96, 16/97, 60/97, 29/98, 42/98, 18/99, 21/99, 27/99, 33/99, 48/99, 54/99)
- * Закон о пореском поступку и пореској администрацији Републике Србије ("Сл. гласник РС", бр. 80/02, 84/02 - исправка, 70/03, 55/04, 61/05, 85/05 - др. закон, 62/06 - др. закон, 61/07, 20/09, 72/09 - др. закон, 53/10, 101/1, 2/12 - исправка, 93/12)
- * Закон о буџетском систему ("Сл. гласник РС" бр. 54/09, 73/10, 101/10, 101/11, 93/12, 62/13, 63/13 - испр.)
- * Закон о социјалној заштити Републике Србије ("Сл. гласник РС", бр. 24/2011)
- * Закон о финансијској подршци породици са децом Републике Србије ("Сл. гласник РС", бр. 16/2002, 115/2005 и 107/2009)
- * Закон о доприносима за обавезно социјално осигурање Републике Србије ("Сл. гласник РС", бр. 84/04, 61/05, 62/06, 5/09, 52/11, 101/11, 47/13 и 108/13)
- * Закон о општем управном поступку Републике Србије ("Сл. лист СРЈ" бр. 33/97, 31/01 и "Сл. гласник РС" бр. 30/10)
- * Закон о заштити података о личности Републике Србије ("Сл.гласник РС", бр. 97/2008, 104/2009-др.закона, 68/2012-одлука УС и 107/2012)
- * Закон о потврђивању Конвенције о заштити лица у односу на аутоматску обраду личних података ("Сл.лист СРЈ-Међ.уговори, бр. 1/92, Сл.лист СЦГ-Међ.уговори бр.11/05-др.закон и Сл.гласник РС-Међ.уговори, бр.98/08-др.закон и 12/10).
- * Закон о порезу на доходак физичких лица Црне Горе ("Сл. лист РЦГ" бр. 65/01, 37/04, 78/06, "Сл. лист ЦГ" бр. 86/09, 40/11, 12/12, 6/13, 62/13)
- * Закон о порезу на доходак Републике Српске ("Сл. гласник Републике Српске" бр. 91/06, 128/06, 120/08, 71/10, 1/11)
- * Закон о porezu na dohodak Hrvatske ("Narodne novine", br. 177/04, 73/09, 80/10, 114/11, 22/12, 144/12, 43/13, 120/13, 125/13)

- * Zakon o porezu na dohodak Federacije Bosne i Hercegovine ("Službene novine Federacije BiH 10/08)
- * Zakon o dohodnini Republike Slovenije ("Uradni list RS št. 13/11-UPB7, 24/12, 30/12, 40/12-ZUJF, 75/12, 94/12, 96/13, 29/14, 50/14, 23/15 in 55/15)
- * Закон о пореском поступку Републике Српске ("Сл. гласник РСрпске" бр. 102/11, 108/11-испр, 67/13)
- * Zakon o financiranju jedinica lokalne i područne (regionalne) samouprave Hrvatske (Narodne novine br. 117/93, 132/06 i 26/07)
- * Zakon o posebnom porezu na plaće, mirovine i druge primitke Hrvatske ("Narodne novine", br. 94/09).
- * Zakon o izvrševanju proračunov Republike Slovenije za leti 2014 in 2015, ("Uradni list RS", št. 101/2013)
- * Закон о умањењу нето прихода лица у јавном сектору ("Сл. гласник Р Србије", бр. 108/13)
- * Закон о утврђивању максималне зараде у јавном сектору ("Сл.гласник Р Србије" бр. 93/12).
- * Закон о потврђивању Европске повеље о локалној самоуправи ("Сл.гласник РС - Међународни уговори", бр. 70/2007)
- * Закон о финансирању локалне самоуправе ("Сл. гласник РС", бр. 62/2006, 47/2011, 93/2012, 99/2013 - усклађ.дин.изн.)
- * Закон о локалној самоуправи ("Сл. гласник РС", бр. 129/2007 и 83/2014 - др.зак.)
- * Zakon o finasiranju lokalne samouprave ("Sl. list RCG", br. 42/03, 44/03 i "Sl. list CG", br. 5/08, 74/10)
- * Закон о буџетском систему Републике Српске ("Сл. гласник РСрпске", бр. 96/03, 14/04, 67/05, 34/06, 128/00 и 117/07)
- * Zakon o pripadnosti javnih prihoda u Federaciji BiH ("Sl. novine Federacije BiH", 22/06)
- * Zakon o budžetu Brčko Distrikt Bosne i Hercegovine ("Sl. glasnik Brčko distrikt BiH", 17/08)
- * Zakon o fiskalnom savjetu u Bosni i Hercegovini ("Službeni glasnik BiH", br. 63/08)
- * Закон о порезима на имовину ("Сл. гласник РС", бр. 26/01, 45/03-Ус, "Сл. лист СРЈ", бр. 42/02 - Ус, "Сл. гласник РС", бр. 80/02 - др. закон, 80/02, 135/04, 01/07, 05/09, 101/10, 24/11, 78/11, 75/12 - Ус, 42/13, 68/14 - др. закон)
- * Zakon o sistemu indirektnog oporezivanja ("Sl. glasnik BiH", br. 44/03, 52/04, 34/07, 49/09, 32/13)

* Zakon o porezu na dohodak Republike Hrvatske ("Narodne novine", br. 177/04, 73/08, 80/10, 114/11, 22/12, 144/12, Odluka USRH-120/13, 125/13, 148/13, Odluka USRH-83/14, 143/14)

Zakon o zaštiti osobnih podataka Republike Hrvatske ("Narodne novine", br.103/03,118/06, 41/08,130/11,106/12)

* Правилник о начину подношења пореске пријаве електронским путем Републике Србије ("Сл. гласник РС" бр. 18/12)

* Правилник о примјени Закона о порезу на доходак Републике Српске ("Сл. гласник Р Српске" бр. 127/08)

ИНТЕРНЕТ СТРАНИЦЕ:

<http://www.mfin.gov.rs/>

<http://www.poreskauprava.gov.rs/>

<http://www.poreskaupravars.org/SiteCir/Default.aspx>

<http://www.oecd.org/tax/>

http://ec.europa.eu/taxation_customs/index_en.htm

<http://stats.oecd.org/>

БИОГРАФИЈА АУТОРА

Димић мр Сузана рођена је 1969.г. у Нишу. Основну и средњу школу је завршила у Нишу. Дипломирала је на Правном факултету Универзитета у Нишу са просечном оценом 9,32. Магистарску тезу под називом "Порез на додату вредност у земљама бивше Југославије, са посебним освртом на порез на додату вредност Републике Србије" одбранила је 11.11.2011. године на Правном факултету Универзитета у Приштини са привременим седиштем у Косовској Митровици.

По завршетку студија, у периоду од 1994. до 1996. године била је запослена у Општинском суду у Нишу, на пословима судијског приправника. На Правном факултету Универзитета у Приштини је запослена од 1. јула 1996. године, као асистент приправник на предмету Јавне финансије и финансијско право, где и данас ради. У току читавог периода рада на Правном факултету Универзитета у Приштини оцењивана је високом просечном оценом од стране студената.

По студијском програму основних академских студија права Правног факултета Универзитета у Приштини изводи вежбе из предмета Јавне финансије и финансијско право, предмета Међународно финансијско право, предмета Пореско процесно право и предмета Међународни економски односи. На мастер академским студијама права изводи вежбе из предмета Системи пореза на доходак.

Објавила је 27 чланака и учествовала на неколико научних скупова (учешће на научном скупу поводом обележавања 170-те годишњице првог српског устава на Правном факултету Универзитета у Крагујевцу, учешће на научним скуповима на Правном факултету Универзитета у Приштини, на научним скуповима на Правном факултету Универзитета у Источном Сарајеву, посебно на скупу поводом 20-те годишњице Дејтонског мировног споразума, као и на научној конференцији на Филозофском факултету Универзитета у Нишу). Учествовала је у научноистраживачком пројекту " Законодавство Републике Србије - стање, циљеви и даљи развој" за период 2013-2015. године, чији је носилац био Правни факултет Универзитета у Приштини. Учествује у научноистраживачком пројекту " Начела добре владавине: начело правне сигурности и начело правичности" за период 2016 - 2018. године, чији је носилац Правни факултет Универзитета у Приштини.

ИЗЈАВА О АУТОРСТВУ

Изјављујем да је докторска дисертација, под насловом

САВРЕМЕНА ПРАВНА РЕШЕЊА У ДОМЕНУ ОПОРЕЗИВАЊА ДОХОТКА ФИЗИЧКИХ ЛИЦА - АЛТЕРНАТИВНИ МОДЕЛИ

која је одбрањена на Правном факултету Универзитета у Нишу:

- резултат сопственог истраживачког рада;
- да ову дисертацију, ни у целини, нити у деловима, нисам пријављивао/ла на другим факултетима, нити универзитетима;
- да нисам повредио/ла ауторска права, нити злоупотребио/ла интелектуалну својину других лица.

Дозвољавам да се објаве моји лични подаци, који су у вези са ауторством и добијањем академског звања доктора наука, као што су име и презиме, година и место рођења и датум одбране рада, и то у каталогу Библиотеке, Дигиталном репозиторијуму Универзитета у Нишу, као и у публикацијама Универзитета у Нишу.

У Нишу, 11.05.2016.

Потпис аутора дисертације:

Сузана М. Димић

Димић Сузана

**ИЗЈАВА О ИСТОВЕТНОСТИ ШТАМПАНОГ И ЕЛЕКТРОНСКОГ ОБЛИКА
ДОКТОРСКЕ ДИСЕРТАЦИЈЕ**

Наслов дисертације: **САВРЕМЕНА ПРАВНА РЕШЕЊА У ДОМЕНУ
ОПОРЕЗИВАЊА ДОХОТКА ФИЗИЧКИХ ЛИЦА - АЛТЕРНАТИВНИ МОДЕЛИ**

Изјављујем да је електронски облик моје докторске дисертације, коју сам предала за уношење у **Дигитални репозиторијум Универзитета у Нишу**, истоветан штампаном облику.

У Нишу, 11.05.2016.

Потпис аутора дисертације:

Сузана М. Димић

Димић Сузана

ИЗЈАВА О КОРИШЋЕЊУ

Овлашћујем Универзитетску библиотеку „Никола Тесла“ да у Дигитални репозиторијум Универзитета у Нишу унесе моју докторску дисертацију, под насловом:

САВРЕМЕНА ПРАВНА РЕШЕЊА У ДОМЕНУ ОПОРЕЗИВАЊА ДОХОТКА ФИЗИЧКИХ ЛИЦА - АЛТЕРНАТИВНИ МОДЕЛИ

Дисертацију са свим прилозима предала сам у електронском облику, погодном за трајно архивирање.

Моју докторску дисертацију, унету у Дигитални репозиторијум Универзитета у Нишу, могу користити сви који поштују одредбе садржане у одабраном типу лиценце Креативне заједнице (Creative Commons), за коју сам се одлучио/ла.

1. Ауторство (CC BY)
2. Ауторство – некомерцијално (CC BY-NC)
3. Ауторство - некомерцијално без прераде (CC BY-NC-ND)
4. Ауторство – некомерцијално – делити под истим условима (CC BY-NC-SA)
5. Ауторство – без прераде (CC BY-ND)
6. Ауторство – делити под истим условима (CC BY-SA)

У Нишу, 11.05.2016.

Потпис аутора дисертације:

Сузана М. Димић

Димит Сузана