

## МЕСТО И УЛОГА ПОРЕЗА НА ДОХОДАК ГРАЂАНА У СТРУКТУРИ САВРЕМЕНИХ ПОРЕСКИХ СИСТЕМА

### PLACE AND ROLE OF PERSONAL INCOME TAX IN THE STRUCTURE OF MODERN TAX SYSTEM

Небојша Јеремих<sup>1</sup>

Телеком Србија, Београд, Србија

**Сажетак:** Транзицијске земље суочиле са великим изазовима у формирању нове и здравије структуре пореског система. У том смислу ефекти реформе пореза на доходак грађана (ПДГ у наставку) приказане су у светлу свеукупних фискалних реформи тих земаља и настојања да се оствари што једноставнији систем опорезивања. ПДГ представља окосницу савремених пореских система развијених тржишних привреда будући да је један од билансно најзначајнијих пореских облика који истовремено омогућава реализацију различитих нефискалних циљева опорезивања. Док је у тржишним привредама глобално опорезивање дохотка грађана, доминантан облик већ вековима, у транзицијским земљама је само после неколико година примене почело полако напуштање тог облика опорезивања дохотка и прелазак на пропорционални облик опорезивања дохотка тзв. Flat tax.

**Кључне речи:** Транзиција, порески систем, фискалне реформе, Пропорционални порез на доходак, хоризонтална и вертикална правичност у опорезивању

**Abstract:** The transition countries have faced great challenges while forming new and strong structures of the taxation system. In this context, the effects of the personal income tax reform are shown in the light of the overall fiscal reforms in these countries and their efforts to achieve the simplest taxation system possible. PIT represents the core of the modern taxation systems of the developed market economies, because it is, in regard to balance, one of the most important tax forms which at the same time enables the achievement of different non-fiscal taxation goals. Whereas the global taxation of personal income has been the main taxation form in the market economies for centuries, in the transition countries, just after a few years of applying it, it has been slowly abandoned and the proportional type of taxation known as Flat tax has been introduced.

**Keywords:** Transition, Tax system, Fiscal reforms, Flat income tax, Horizontal and vertical equity in taxation

### 1. УВОДНА РАЗМАТРАЊА

Када говоримо о земљама у транзицији имамо у виду незауостављиве процесом (с краја 80-их година 20. века), прелаза из нетржишног облика у тржишни облик привређивања, који се није ограничио само на простору европског континента. Дефиниција транзиције као темељне реконструкције друштвеног и економског

---

<sup>1</sup> nebojsaje@telekom.rs

уређења бивших социјалистичких држава не изазива контраверзе, колико фискалне реформе које су се спроводиле. За промене привредне структуре бивших социјалистичких земаља, као неминовност транзиционог процеса и наслеђене слабости, истакнуто место и значај имале су фискалне реформе, које су тесно повезане са другим макроекономским мерама. Порески систем сваке земље је јединствен и посебан, међутим, при анализи значаја и ефеката појединих јавних прихода, као и приликом обликовања или реформисања пореза на доходак, праксе у имплементацији појединих земаља често се упоређује с решењима која постоје у другим земљама. Порез на доходак грађана заузима посебно место у пореским системима савремених држава, а важност опорезивања дохотка се види не само у значајно великој финансијској издашности, него и у широким могућностима да се користи и као погодан инструмент за остварење нефискалних циљева опорезивања. С друге стране, у транзиционим земљама је улога пореза на доходак нешто другачија, што не значи да ће тренутни статус такав и остати, јер пореске реформе су константан процес, и стога се и системи у опорезивању дохотка константно мењају. А колико је порез на доходак (у наставку ПДГ) комплексан, показује и чињеница да се његовом реформисању није могло приступити у почетним фазама транзиције. Тек годинама касније, у земљама у транзицији, ПДГ је могао да заузме своје место у фискалном систему, са скромним фискалним учешћем додуше, али и томе је морало претходити много реформи других области. Претпоставка реформисања ПДГ била је између осталог и изградња институција које ће се бавити прикупљањем пореза. У раду је посебан акценат стављен на социјалну политику транзицијских земаља, због разумевања осећаја правичности у прерасподели друштвеног и економског благостања. У савременим пореским системима ПДГ наставља да се динамично мења, и после вишевековне доминације синтетичког ПДГ, само у последње две деценије појављују се популарни алтернативни облици опорезивања, којем су храбро приступиле готово одреда све земље у транзицији. Као у случају развијених земаља, и транзиционе земље се нису одлучиле за неки чист теоријски облик опорезивања дохотка, већ су га скромно обликовале у складу са својим „потребама“. Међутим, временом се у транзицијским земљама у највећој мери примењује систем опорезивања дохотка појединца јединственом пореском стопом (пропорционално или *flat* опорезивање).

Кроз овај рад истражиће се мотиви, последице и правци тих реформи. У раду се покушавају истражити изазови у позиционирања ПДГ у пореским системима земаља у транзицији, као и велике

разлике у односу на улогу и значај који ПДГ има код развијених тржишних привреда. Показаћемо да ниско учешће ПДГ у пореским системима утиче на редистрибутивне ефекте у тим државама, и поменути алтернативне инструменте за постизање социјалне праведности. Константно преиспитивање позиције Србије у наведеном међународном пореском окружењу, у једном тренутку мораће довести до храброг искорака ка реформисању ПДГ како би успешно довршила процес друштвених и економских реформи у својој, већ позној, фази транзиције.

## 2. ДИЛЕМЕ ПРИ РЕФОРМИСАЊУ ПОРЕСКОГ СИСТЕМА

Порески систем је део финансијског и, шире посматрано, економског система неке државе, који одражава њено политичко и социјално уређење. Може се дефинисати као укупност пореских облика једне земље. Поред „стандардних“ пореза који се углавном срећу у пореској структури у највећем броју земаља (порез на доходак физичких лица, порез на добит корпорација, порез па промет, акцизе, порези на имовину), јављају се неки други фискалитети, чија је издашност у начелу мала, али којима се остварују неки други циљеви опорезивања - економски, социјални, политички и др. Порески систем не настаје као резултат унапред дефинисаног, на научним принципима заснованог плана, већ на основу компромиса различитих политичких снага, под утицајем друштвено-економског уређења, привредне развијености, степена отворености економије, историјског развоја и традиције, потребе да се пронађу нови извори за финансирање јавних расхода<sup>2</sup>.

Током „болних“ реформи које су спроводиле земље Централне и Источне Европе (у наставку ЦИЕ) показало се да једноставна копија тржишног модела, па и фискалног система, са развијених на земље у транзицији, није била могућа по рецепту „преконоћне“ трансплатације темељних постулата и институција тржишног система пословања и опорезивања. Стога се у транзицијским земљама, слично развијеним тржишним привредама, подразумевало да се формира нов порески система. Порески систем који ће да се састоји од пореских облика чији ефекти у практичној примени потпуно одговарају циљевима и свим аспектима друштвено – економског система који се желео постићи. Ипак, на прагу транзиције било је много опречних аргумената какав систем треба да

---

<sup>2</sup> Ђорђе Павловић и Гордана Илић Попов, (2003.) *Лексикон јавних финансија*, Завод за унапређење и рентабилност пословања, Београд, стр 264

изграде земље у транзицији. Полазећи од проблема који су са собом носиле пореске реформе у земљама у транзицији, Јанос Корнаи презентовао је идеју блиску пореском монизму – да се уместо разуђеног и пореским облицима богатог пореског система, својственог развијеним тржишним привредама, у земљама у транзицији у првим годинама уведу поједностављени и мање бројни порески облици. Конкретно решење састојало се у прихватању три врсте пореза као примарних извора јавних прихода, То су линеарни порез на промет, линеарни непрогресивни порез на фонд плата, и линеарни и непрогресивни порез на профит<sup>3</sup>. Таквим приступом постигла би се три циља: једноставност, економска неутралност и непрогресивност. Али, потешкоће транзиционих економија нису само у томе што је већина имала велике буџетске дефиците који су претили да „потпире“ инфлацију. Проблеми су многобројнији и веома озбиљни. Ради се, најпре, о томе да поменуте земље, пре започињања процеса транзиције, нису имале пореске системе који су на било који начин, и у било којој мери, били својствени тржишним привредама. Такође, тим земљама недостају административна и рачуноводствена пракса, као и искуства са пореском администрацијом и уредним извршењем пореских обавеза.

Финансијска теорија, а посебно пракса развијених тржишних привреда, опредељује се за порески плурализам, тј. примену пореског система који се састоји из већег броја усклађених пореских облика, погодних за остваривање како фискалних тако и екстрафискалних циљева. Данас су порески системи готово свих држава, због неспорних предности, засновани на концепту пореског плурализма. Иако порески плурализам подразумева примену великог броја пореских облика, они се уопштено могу груписати у пореске облике који опорезују имовину, доходке и потрошњу. У зависности од успешног усаглашавања и примене различитих пореских облика, државе, више или мање успешно, остварују већу фискалну издашност и равномерније опорезивање пореских обвезника. Плурални порески систе, при томе мора да представља рационалну комбинацију различитих пореза и других јавних прихода погодних за остваривање како чисто фискалних (прикупљање средстава за финансирање јавне потрошње), тако и бројних екстрафискалних циљева (економске, социјалне, политичке или неке друге)<sup>4</sup>. Порески системи савремених држава међусобно се разликују. Разумљиво је да место и улога појединих пореских облика, и групација пореских

---

<sup>3</sup> Божидар Раичевић, (2004.) *Фискална економија – зборник радова*, Економски факултет, Београд, стр 163

<sup>4</sup> Божидар Раичевић, *Фискална економија*, стр. 164

облика, другачија у једној индустријски развијеној земљи, од пореског система оних које се налазе у фази транзиције. Такође, постоје разлике у пореским системима земаља које су унитарно уређене, у односу на пореске системе који постоје у земљама са федеративним државним уређењем. Међутим, то су све фактори због којих се услед различитих историјских, друштвено-политичких и економских околности, порески системи савремених држава разликују, како по врстама и броју пореских облика, тако и по различитом економском значају појединих пореских облика у оквиру пореског система.

Оцена пореског система темељи се у основи на истим елементима као и оцена привредног система<sup>5</sup>. Као и код привредног система битна је цена коју ваља платити да би се остварио неки циљ. Говорећи поједностављено, *cost-benefit* однос ће одредити који ће подсистем односно политика, добити задатак да оствари постављени циљ. Познавајући сложене односе међузависности, задатак је пореског система да, што је могуће више, омогући слободни избор актера у процесу репродукције као што је: производња и потрошња; штедња (инвестиције) и потрошња, рад и доколица. Увођење било којег пореза мења односе цена. Порез на доходак умањује доходак пореског обвезника, чиме се повећава његово буџетско ограничење, то јест, смањује потражња – не линеарно већ селективно – за производним чиниоцима, добрима и услугама. Начело пореске снаге сугерише примену хоризонталне и вертикалне једнакости пореских обвезника. Питање које се поставља јесте који је најбољи показатељ пореске снаге, односно да ли предност дати дохотку, потрошњи или богатству? Одговор на то питање нам је и путоказ у ком смеру градити најидеалнији порески систем, а свеобухватност пореске основице кључни је задатак сваког пореског система без обзира на то да ли се ради о дохотку, потрошњи или имовини као пореској основици. Доходак је најбоља мера пореске снаге, али остаје проблем како обухватити светски доходак сваког пореског обвезника, и да ли је правичнија пореска снага пореског обвезника у, рецимо, години дана или у животном циклусу.

---

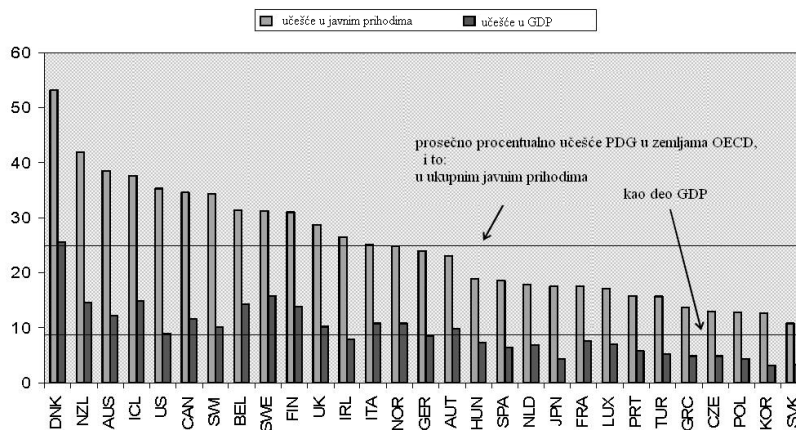
<sup>5</sup> Сантини Густе, 2002. *Елементи за реформу пореског сустава*, Економија / Economics, 2 / IX, Загреб, стр. 357

### 3. ПОРЕЗ НА ДОХОДАК У ПОРЕСКИМ СИСТЕМИМА РАЗВИЈЕНИХ vs ТРАНЗИЦИОНИХ ЗЕМАЉА

Увођење синтетичког пореза на доходак, са којим су све транзицијске земље и започеле реформу дотадашњих пореских система, било је праћено бројним негативним ефектима. Исти ти изазови постоје и код развијених тржишних економија, као што су могућност повећања пореске евазије, одлив капитала, усложњавање поступка администрирања порезима и сл., што је и био разлог да ниједна држава није увела чист синтетички модел, већ све имају полухибридне модификације у зависности од конкретне државе. Често се као главни циљ увођења прогресивних стопа у порески систем транзицијских држава, оправдавао потребом да буде вертикална правичност у опорезивању и реализација социјално-политичких циљева опорезивања, него што је циљ пораст фискалних прихода. То потврђује и графикон 1. у прилогу, где се код најуспешнијих транзицијских земаља (Чешка, Словачка и Пољска, последњих 5 на списку, Мађарска је на средини листе) види да је симболично ниско учешће пореза на доходак у пореским системима, у односу на тржишне економије.

**График 1: Порез на доходак грађана у земљама ОЕЦД –  
процентуално кретање у односу на GDP и јавне приходе  
последњих 50 година**

Porez na dohodak građana u zemljama OECD od 1965 - 2004. godine  
prosečno % kretanje učešća u javnim prihodima i % učešće u GDP



Source: OECD Revenue Statistics 1965-2004.

Извор: OECD, Tax Policy Studies, (2006.), *Fundamental Reform of Personal Income*  
Tax No. 13, стр 16

Порез на доходак у многим развијеним земљама постао је изузетно сложен. Бујала су разна изузећа<sup>6</sup> и олакшице, различити третмани појединих облика дохотка, те све већи број пореских стопа. Тако је, с високим трошковима прикупљања пореза, како за пореску администрацију, тако и за пореске обвезнике нарушено начело једноставности тог пореза. Осим тога, очевидна правичност прогресивног пореза на доходак бивала је угрожена пореским ослобађањима која су омогућивала многим богатим пореским обвезницима да, уз веште саветнике, смање своју обавезу пореза на доходак. Тако су запослени сносили све већи релативни терет пореза на доходак. Тиме је долазило у питање и начело правичности тог пореза. Осим тога, многи су фискални стручњаци све више постајали свесни како постојећи систем пореза на доходак може искривити штедњу, инвестиције и одлуке о финансирању и производњи, те су зато постајали све уверенији да то има негативне учинке на висину штедње домаћинства и на понуду рада. Тако је, осим начела једноставности и правичности, постајало све упитније и начело ефикасности пореза на доходак. World Bank<sup>7</sup> је још 90-их у својим препорукама изнела став:

- како се добар порез на доходак заснива на малом броју пореских разреда (не више од три),
- снижавању горње граничне пореске стопе (не виша од 40%),
- ширењу пореске основице укидањем изузећа и смањивањем ослобођења, опорезивањем дохотка пољопривредника и додатних примања (*fringe benefits*).
- Правичност се постиже увођењем прогресивности, путем одређивања довољно високог стандардног одбитка.
- Порез се треба убирати уз једнаке услове и за резиденте и за нерезиденте.

Додатна примања, у литератури *fringe benefits*, обухватају све погодности, најчешће у натури, које послодавац пружа запосленом за обављање послова. Она чине део укупне накнаде за рад коју прима

<sup>6</sup> Истраживања и међу транзицијским економијама су показала да су изгубљени приход у Хрватској од пореза на доходак грађана због мноштво стандарних и нестандартних одбитака или изузећа, у 2001. години износила 628 милиона куна (1 ХРК = 13,7649 РСД на дан 15.04.2011. године), а до 2004. године порасли су на 1.06 милијарде куна. Због тога се и буџет сваке године одриче све већих износа, док се паралалено с тим и смањује учешће ПДГ у БДП Хрватске (од 2.1% у 2001. године до 1.5% у 2004. године) Опширније у гласилу Института за јавне финансије, Загреб, од 26.07.2006. године, Вјекослав Братић, *Изгубљени порезни приходи – коликог се пореза на доходак држава одриче?* Стр. 1 и 3

<sup>7</sup> Марина Кеснер-Шкроб (2004.), *Порез на доходак*, Финанцијска теорија и пракса 28 (1), Загреб, стр. 142

запослени. Запослени је спреман да прихвати да му се део зараде, односно плате исплаћује у облику додатних примања, због њиховог повољнијег пореског третмана, погодности (нпр. обезбеђење бесплатног паркинг-места у великом граду, исхрана у ресторанима друштвене исхране итд.), бољег положаја унутар компаније (нпр. коришћење аутомобила са шофером) и слично. С друге стране, неки од основних мотива послодавца су: евентуално нижи укупан трошак рада, већа флексибилност у структури плата, повећана продуктивност, испуњавање очекивања запосленог, успостављање посебне везе са запосленима – у смислу пружања подстицаја запосленима да остану у компанији, итд. Постоји неколико метода за утврђивање вредности додатних примања: метода тржишне вредности, метода послодавчевих трошкова, метода стандардних вредности, које се утврђују административним правилима, и метода вредности (преференција) запосленог<sup>8</sup>.

Када у анализама упоређујемо податке са развијеним тржишним привредама, морамо бити свесни да је и ОЕЦД једна исто тако хетерогена skupина, као и skupина земаља у транзицији. Поједине земље, које су уједно и најуспешније изнеле транзицију, а у међувремену и приступиле тој елитној skupини (Чешка, Мађарска, Словачка, Пољска...). Стога, у посматрању наведеног графика, можемо уочити да су подаци варирали од земље до земље у погледу учешћа пореза на доходак у укупним јавним приходима<sup>9</sup>. Нпр. од 12.7% у Кореји до 41.9% на Новом Зеланду, или чак 53.1% у Данској. Или у погледу учешћа у ГДП, од учешћа у ГДП Словачке од 3.3% до учешћа ПДГ у ГДП Шведске од 15.8% или чак 25.6% у Данској. Све ово сликовито доказује разлику у пореским системима, али и фискалним политикама током година, јер од 1965. године до 2003. у 14 земаља се повећало учешће ПДГ, па и значај у пореским системима, док је у девет смањено. У појединим земљама кретање учешћа у ГДП имало значајне осцилације током година, што се види на примеру Канаде која је учешћа ПДГ у јавним приходима мењала од 22.6% у 1965. године, до 40.8% у 1990. години, и учешћа у 2003. години од 34.6%. На Новом Зеланду су амплитуде биле још више од 39.4% у 1965. до 61.6% у 1980. години, и садашњем нивоу од 41.9%.

---

<sup>8</sup> Више о овој теми у Илић-Попов Гордана С. (2003), *Порески третман додатних примања* Рачуноводство, вол. 48, бр. 3-4

<sup>9</sup> OECD Tax Policy Studies, (2006), *Fundamental Reform of Personal Income*, Tax NO. 13, стр. 17

#### 4. ПОРЕЗ НА ДОХОДАК КАО ИНСТРУМЕНТ ФИСКАЛНЕ ПОЛИТИКЕ

Порез на доходак грађана је, попут осталих пореских облика, истовремено и један од инструмената фискалне политике. Због тога је важно анализирати циљеве које носиоци пореске политике имају у виду приликом дефинисања његовог облика. Због чега намерно заобилазимо да на челу економских и најважнијих циљева пореске политике, наведемо да је то – фискални циљ?

Постоје велике разлике у фискалном значају ПДГ и када се посматрају само поједине земље, било да су из групе транзицијских или најбогатијих. Уколико се истраживање удела пореза на доходак у ГДП, посматра по групама земаља уочава се да је код скандинавских земаља највеће учешће пореза на доходак грађана ГДП, које досеже чак 18%, северноамеричка група земаља има око 12% учешће, док је азијско-пацифички регион у рангу западноевропских земаља. Убедљиво најниже учешће пореза на доходак у ГДП има група транзицијских земаља (испод 7% учешћа у ГДП)<sup>10</sup>. Уколико се посматрају и учешћа пореза на доходак грађана и са другог аспекта, не као учешће у ГДП, већ у укупним фискалним приходима, подаци су исто тако неславни. Удео наведеног пореза у укупним пореским приходима, код богатијих земаља попут Италије, Немачке, Норвешке прелази 20% учешћа, Аустралије, Белгије, Канаде, Исланда, и преко 30%, док су апсолутни рекордери Нови Зеланд са 42%, и Данска са близу 53%<sup>11</sup>. Билансна издашност не зависи директно од тога који облик пореза се примењује – синтетички, пропорционални или дуални – исти ниво издашности може се остварити од било ког од наведених пореза, адекватним избором основних параметара пореза (пореских стопа, ослобађања и др.), али свакако да зависи од пореског морала и ефикасности пореских администрација. Простор за повећање укупног пореског оптерећења у транзицијским земљама, с разлогом није ни разматран, имајући у виду могућности привреде и грађана у првим годинама болне транзиције. На тај начин чувала се стабилност цена и стандард становништва, а свакако да није било приоритетно питање распореда пореског оптерећења.

---

<sup>10</sup> Howell H. Zee, (2005.), *Personal Income Tax Reform: Concepts, Issues, and Comparative Country Developments*, Fiscal Affairs Department, IMF Working Paper, стр. 43

<sup>11</sup> Jeffrey Owens, (2006.) *Fundamental Tax Reform: an International Perspective*, OECD's Centre for Tax Policy & Administration, National tax journal, стр. 16

Микроекономски циљеви у домену примене пореза на доходак грађана означавају промене које се желе постићи у сфери економског понашања појединаца и различитих социјалних група, посредством овога пореза. У тим смислу, порез на доходак грађана теоријски може представљати веома погодан инструмент, с обзиром на то да се ради о пореском облику, по дефиницији субјективном, чија примена и конкретна законска решења, утичу на економска понашања обвезника. Микроекономски циљеви су по својој природи разноврсни, и могу се односити на намеру носиоца фискалне политике да стимулише: повећање понуде рада – радног напора обвезника пореза, развој штедње, подстицај инвестиционих подухвата, улагања иностраног капитала, бржи развој привредно неразвијених подручја. Остваривање дефинисаних циљева транзицијске земље вршиле су мерама фискалне политике, које се у сфери пореза на доходак грађана односе на корекцију и подешавање елемената овога пореза: широке пореске основице, висине пореских стопа, бројности и висине пореских олакшица.

Економска теорија у анализи пореза и понуде рада показује које варијабле треба проучавати, али не даје јасне одговоре на постављена питања. Анализу додатно отежава чињеница да промене у понуди рада нису једини начин којим повећане пореске стопе могу утицати на пореске приходе. Људи могу наднице заменити неопорезованим облицима дохотка (бенефиције<sup>12</sup> које послодавац може дати), тако да чак и уз фиксну понуду рада порески приходи могу пасти. Економетријска истраживања<sup>13</sup> доказују да за мушкарце у најбољим годинама порези не утичу превише на понуду сати рада. Порези на доходак грађана су један од најнепосреднијих начина да се утиче на сиромаштво и на стопе незапослености. Студије ОЕЦД-а и ММФ-а показале су да већи порези на рад, укључујући доприносе

---

<sup>12</sup> Нпр у Чешкој се опорезују сви fringe benefits приходи као и зараде, али нпр обуке, кетеринг за запослене (слично српском топлим оброку, који се код нас пак опорезује као део зараде) и курсеви награде до 10. 000 круна годишње се не опорезују, више у Chiara Bronchi and Andrew Burns, the tax system in the Czech Republic, working papers No. 192/2002. Societa Italiana economica publica, Pavia, December 2002 стр. 46

<sup>13</sup> Harvey S Rosen, (1999.), Јавне финансије, књига 5. издање, Институт за јавне финансије, Загреб, стр 412. Такође видети и Модел базиран на моделу понуђеном у R.E.Lukas, L.A.Rapping, „Real wages, employment, and inflation“, у R. E. Lukas, Studies in Business - Cycle Theory, MIT Press, 1995., и моделу понуђеном у A.Stevenson, V. Muscatelli, M. Gregory, Macroeconomic Theory and Stabilisation Policy, Philip Allan, London, 1988., стр. 85.-86. цитиран у раду Александре Прашчевић, Пословни циклуси у теорији нове класичне макроекономије, Економска мисао, 2 000. год., стр. 12

за накнаде за време незапослености, значајно повећавају незапосленост<sup>14</sup>. Посматрајући неке бивше транзицијске земље попут Мађарске и Словеније, уочава се да су финансијски подстицаји за поновно запошљавање у Мађарској већи него у Словенији, што дугорочно води вишим стопама запослености. Али, ако се гледа опорезивање и гранична ефективна стопа, просечно плаћена особа у Мађарској финансијски је више мотивисана за прихватање посла него Словенац<sup>15</sup>. Истраживање на који начин порез на доходак грађана утиче на понуду рада у транзицијским земљама је под великом сенком сиве економије, и то ограничење се не сме пренебрегнути ни данас, а камоли претходних година, имајући у виду да су се почетне године транзиције одвијале у условима неформираних институција. Већ то је дало простора да „незапослени“ често примају накнаду за време незапослености колико год је дуго могуће, а истовремено неслужбено раде. На тај начин они имају два позитивна финансијска учинка: прво, примају новчане накнаде за време незапослености, и друго, остварују примања из свог непријављеног рада јер уопште не плаћају порезе.

Законодавства свих земаља, имајући у виду конкретне циљеве фискалне политике у домену опорезивања дохотка грађана и остваривање како фискалних тако и екстрафискалних циљева опорезивања, одређене категорије прихода грађана не опорезују, тј изузимају их од опорезивања. Упркос трендовима из осамдесетих година прошлог века о ограничавању пореских олакшица, и чак о укидању већине олакшица (нестандардних олакшица), пореске олакшице још увек имају врло значајну улогу, и веома су присутне у савременим системима пореза на доходак. То се најчешће врши из различитих социјално политичких разлога па се поједине категорије дохотка изузимају, тј. искључују од опорезивања. Изузимање може бити из социјално економских разлога, као што су школарине и стипендије, инвалиднине, приходи као додатак накнади због незапослености и сл. Изузимања са циљем подстицања различитих облика штедње (приходи по основу камата на државне обвезнице, или за штедњу у домаћој валути), или изузимање из правно техничких разлога (приходи од игара на срећу, лутријске награде до одређеног износа и сл.).

Порез на доходак грађана је погодан инструмент у домену остваривања социјалних циљева фискалне политике. У развијеним земљама се преко ПДГ ефикасније утиче на материјални статус

<sup>14</sup> П. Доленц, М. Водопивец: Исплати ли се у Словенији радити? Финансијска теорија и пракса 29 (4) Загреб, 2005. стр. 400

<sup>15</sup> Ibid, стр. 415

сиромашнијих чланова заједнице, односно смањују се материјалне разлике између богатих и сиромашнијих обвезника. Редистрибутивна функција пореза на доходак грађана омогућена је елементима овог пореског облика: диференцираним системом стандардних одбитака и ослобођењем тзв. егзистенцијалног минимума, старосним ослобођењем, ослобођењима за издржавање чланове породице, одбијањем трошкова лечења, изузимањем одређених прихода од опорезивања. У стандардне олакшице могу се убројати основна олакшица за сваког пореског обвезника, брачне олакшице и олакшице за децу, те остале стандардне олакшице, као што су олакшице за старије особе и инвалиде, за чување деце и стана, за друге издржаване особе и коначно, за обавезне доприносе за социјално осигурање. Основни стандардни одбитак заснива се на начелу неопорезивања егзистенцијалног минимума, и у упоредној анализи земаља смо намерно избегли табеларни преглед истих, будући да због нивоа стандарда, куповне снаге становништва, цена – свакако да се 1.918 € у Естонији<sup>16</sup>, не може поредити са Словеначком<sup>17</sup> од 2.000 €. С друге стране, неретко су присутни ставови о потреби вођења неутралне фискалне политике, и оне су утицале и на измене у дефинисању социјалних циљева пореза на доходак грађана. Сматра се да умерено неутралније опорезивање може створити услове за раст привреде, а да ће економски раст, са своје стране, ублажити тензије између богатијих и сиромашнијих слојева становништва. Ово је разлог због чега, у последње две деценије, развијене земље радије прибегавају субвенцијама (дечији додатак уместо нпр. стандардног одбитка), и другим социјалним трансферима, него оштрим прогресивним стопама синтетичког пореза на доходак грађана. С друге стране, земље у транзицији немају толико маневарског простора. Коришћење пореских олакшица зависи и од ограничења која лавирају на тачки у којој се сусрећу материјалне могућности друштва и обим јавних потреба. Како је обим јавне потрошње, у начелу, ригидна величина, транзиционе економије објективно нису могле, без штетних последица на дуги рок, да обезбеде ни великодушне пореске подстицаје ни издашне социјалне трансфере.

У савременом политичком животу, политичке партије, као веома значајан део својих програма, дефинишу своје ставове везане за опорезивање дохотка грађана. Политички циљеви опорезивања,

---

<sup>16</sup> Естонски Закон о порезу на доходак, члан 23 (RT - Riigi Teataja = State Gazette I 2004, 59, 414), прерачунао аутор по фиксираним курсу од 31.12.2010. године пре уласка Естоније у ЕМУ

<sup>17</sup> Члан 111, Zakon o dohodnini - ZDoh-2 (Uradni list RS, št. 117/06 z dne 16.11.2006.)

међутим, могу постати веома значајни у периодима драстичних друштвених промена и реформи, када диференцираним третманом пореских обвезника, могу допринети остваривању радикалних политичких циљева опорезивања. У вези с тим, треба подсетити да је Скупштина Србије усвојила у јуну 2001. године, и даље важећи, и на снази(!), Закон о једнократном порезу на екстра доходак и екстра имовину стечену искоришћавањем посебних погодности<sup>18</sup>. Тим законом било је предвиђено увођење једнократног пореза по прогресивној стопи од 30 до 90 одсто на профит стечен искоришћавањем посебних погодности у периоду од 1. јануара 1989. године до дана ступања Закона на снагу. Најмања пореска стопа од 30 одсто предвиђена је за пореску основицу до 100.000 тадашњих немачких марака, док се највећа од 90 одсто плаћала на пореску основицу већу од 10 милиона марака. Слична законска решења спроводиле су и неке друге земље у транзицији попут Црне Горе која је Закон о порезу на екстрапрофит увела за сумњиве дохотке остварене за време трајања санкција Савета безбедности ОУН у периоду од 30. маја 1992. године до 1. новембра 2000. године.

Порезом па доходак грађана, такође се могу постизати и различити демографски и популациони циљеви пореске политике: опредељење за индивидуално или заједничко опорезивање дохотка брачних другова може утицати на одлуку о брачном статусу обвезника, а систем стандардних одбитака, могу утицати на одлуку о броју чланова породице. Стандардни одбици готово у целости имају демографски значај<sup>19</sup>. Мотивисани су уважавањем чињенице да обвезник који издржава чланове породице има тежу економску ситуацију од обвезника који је сам. Циљ њиховог постојања, при томе, није да се кажњавају лица која нису у породици и не издржавају чланове породице без прихода, нити да се обвезници који издржавају чланове породице ставе у повољнији порески третман, већ да се уважи објективна чињеница њихове смањене економске, а самим тим и пореске способности. Стандардни одбици представљају олакшице које не зависе од величине расхода које је имао порески обвезник. У прилог аргумената о демографским циљевима, можемо навести додатне стандардне одбитке који се уводе у прибалтичким републикама за децу до 17 година. Као решења од посебног значаја

---

<sup>18</sup> *Закон о једнократном порезу на екстра доходак и екстра имовину стечене искоришћавањем посебних погодности* (Sl. glasnik RS br. 36/01, 37/01, Sl. list SRJ br. 17/02, Sl. glasnik RS br. 18/02), Београд.

<sup>19</sup> Божидар Раичевић, Бранкица Гагић, Данијел Пантић, (2000), *Систем и политика јавних прихода у Србији у функцији, демографске политике*, Могућности и донети - критички осврт, Становништво 1-4, стр. 102

за остваривање демографских циљева, издвајају се, поред стандардних одбитака за издржаване чланове породице, нестандартни одбици за средства утрошена за плаћање школарине, путних трошкова, и трошкова становања за стицање средњег, вишег или високог образовања, магистратуре, специјализације или доктората, као и улагања у куповину опреме, књига и часописа из области науке, културе, уметности и образовања, улагања за куповину ликовних дела, и дела примењених уметности, и за износе утрошене за набавку лекова, здравствених и ортопедских помагала, као и за лечење и рехабилитацију у здравственим установама или кроз кућну негу обвезника и издржаваних чланова породице. Оно што се уочава у упоредној анализи одбитака и изузећа међу транзицијским земљама јесу и честа ослобађања за Интернет и хуманитарна издвајања. Од значаја за остваривање циљева демографске политике, нарочито за породице које немају решен стамбени проблем, јесте одбитак од дохотка за опорезивање улагања за решавање стамбеног питања – најчешће плаћане хипотекарне камате.

Из ове кратке анализе фискалних и екстрафискалних циљева који се могу постићи порезом на доходак грађана, уочава се да је овај порески облик, због својих карактеристика, може бити веома погодан инструмент фискалне, и шире посматрано, укупне економске и социјалне политике одређене државе.

## **5. ОГРАНИЧАВАЈУЋЕ ОКОЛНОСТИ ЗА ЕФИКАСНИЈУ УЛОГУ ПДГ У ЗЕМЉАМА У ТРАНЗИЦИЈИ**

У раду америчких економиста са Универзитета у Калифорнији<sup>20</sup>, покушано је да се објасни ограничавајућа околност да се преко ПДГ у транзицијским земљама, остваре исти они циљеви као и у развијеним земљама. Аутори тврде да је у наведеним земљама ПДГ симболично смањио неједнакост. ПДГ у пореским системима наведених земаља „игра тако малу улогу“ посматрану са аспекта гореанализираних учешћа у укупним јавним приходима и учешћа у ПДГ, да би било нереално поверовати да исти има значајан утицај на дистрибуцију. Узимајући у обзир његову неефикасност, земље које желе да преко свог пореског система редукују сиромаштво и неједнакост, могу да користе алтернативне мере. Аутори предлажу да транзиционе земље морају много боље да

---

<sup>20</sup> Eric M. Zolt i Richard M. Bird (2005.), Redistribution via taxation: the limited role of the personal income tax in developing countries University of California, Los Angeles School of Law & Economics Research Paper Series

управљају системом јавних социјалних давања (тзв. негативно опорезивање), али исто тако да могу да очекују да ће наведене циљеве постићи успешније само преко јавних прихода који имају већи значај у њиховим пореским системима. Узимајући у обзир доминацију потрошних пореза (ПДВ и акциза) у пореским системима земаља у развоју и транзицији, аутори констатују да су последице дистрибуције много више остварују преко њих него преко ПДГ. Наиме, познато је да су порези на потрошњу крајње регресивни, а то је ефекат који проистиче из његове деперсонализованости. Како не узима у обзир економску снагу пореског обвезника тј. дестинатара, ПДВ сразмерно више оптерећује лица са мањим дохотком, што има за последицу неповољне социјалне ефекте. А то има посебну димензију у земљама у транзицији. Критичари пореза на доходак, чак и у развијеним тржишним привредама придају порезу на промет, односно ПДВ-у значајније место него што заузима порез на доходак<sup>21</sup>. Своје стајалиште оправдавају тиме, што и онај ко се боји рада, и стога не зарађује, да би живео присиљен је да троши, и стога плаћа порез на промет. Онај ко мало ради и много троши, повлашћен је при плаћању пореза на доходак, али не и при плаћању пореза на промет (осим ако своје потребе не задовољава крађом и просјачењем). У потрошеном доходу може се видети погодно мерило пореске способности. Будући да потрошачи могу преваљени порез на промет платити само из дохотка, или из имовине, порез на промет је, у ствари, порез на доходак у ширем смислу. Различите економетријске студије које је спровео ММФ показале су да поред доминантног регресивног карактера потрошних пореза, земље у развоју и транзицији треба да спроведу успешнију фискалну децентрализацију, како би се успешније избориле са сиромаштвом и социјалним неједнакостима у сопственим земљама. Наиме, политика социјалних давања неретко се спроводи тако да у њој уживају и припадници друштва којима то није намењено, а ако би се неке од тих активности делегирале на ниже локалне нивое, боље би се располагало оскудним средствима. Неретко разлоге за фискалну недецентрализацију, можемо наћи у политичким разлозима, који овде нису предмет елаборације, али чињеница је да у комбинацији са лоше организованим пореским управама, административним телима, присутном корупцијом, последице су присутне не само по фискалну политику, већ и по социјална давања.

---

<sup>21</sup> Оливера Лончарић-Хорват, (1995.), *Социјална држава и посредни порези*, Ревизија за социјалну политику, Правни факултет Свеучилишта у Загребу, Вол. 2 Но. 2, Загреб, стр. 117

Наиме, истинску вертикалну правичност у опорезивању мора пратити и реформа пореза на имовину. Пореска основица се и код пореза на имовину, неретко, добија на основу лоше дефинисане процедуре, која онда доводи до депресираних пореских основица, вероватно услед намере исто тако вођења „социјалне“ политике, иако се то чини без експлицитне заштите сиромашних. Порезе на имовину можемо да посматрамо као корективни аспект ПДГ, тј могућност да се преко њега испеглају све „неправичности и пропуштено у ПДГ“.

Још један је битан и присутан моменат у неефикасности ПДГ у остваривању ефикасне редистрибутивне улоге, а то је питање пореске евазије. Та дилема представља класичну *cost-benefit* анализу, да ли да се обвезници задрже у легалним токовима и плаћају све доприносе и ПДГ, или да раде под окриљем сиве економије. Пореска евазија присутна је у већој или мањој мери у свим пореским системима. Може бити незаконита, ако порески обвезник избегавајући плаћање пореза долази у сукоб са законом; и законита, ако се плаћање пореза може избећи, а да при томе порески обвезник не повреди законске и друге правне прописе. Успешно супротстављање избегавању плаћања пореза прави је изазов за пореску власт и администрацију. У тој, као и у свакој бици, док један губи, други добија. Ако се држава успешно супротставља овој појави, користи има државни буџет, а тиме и сви грађани, док извесни појединци губе извор брзог и лаког богаћења<sup>22</sup>. Теоријски, држава се високим казнама може обрачунати са „радом на црно“, било с послодавцима, било са запосленима који не измирују обавезе према држави, али у пракси се ипак то не дешава, односно неретко постоји нека прећутна сагласност и политика неконфротирања, те се сав терет преваљује на запослене и привредне субјекте у легалним токовима који подносе виши порески терет. Слабе владе нису способне да изведу економске и фискалне реформе са потребном обухватношћу и брзином. Много тога што није на задовољавајући начин урађено, и што даље изискује дубоке преображаје, показује се као у крајњој линији објективно условљено, тј. изазвано хетерогеношћу друштва која га чини конфликтном и нестабилном целином<sup>23</sup>. У односу на друге одмакле земље у транзицији, у Србији је натпросечно присутан рад на црно (где се не плаћа ни ПДГ ни

---

<sup>22</sup> Др Јадранка Ђуровић-Тодоровић, (2005.), *Пореска реформа као предуслов приступања ЕУ*, Економске теме, Ниш, , вол. 43, бр. 1, стр. 235

<sup>23</sup> Маџар, Љ. (2008.), *Механизми мобилизације и алтернативе алокације јавних средстава*, МФИН Србије, Студија бр.1, Београд., Стр. 1

припадајући доприноси), при чему предњаче гране у трговини, угоститељству и грађевинарству<sup>24</sup>.

Имајући у виду горенаведено увођење синтетичког концепта опорезивања дохотка грађана, које имају старе чланице ЕУ, била би дрско храбра одлука у Србији. То искуство се показало у већини транзиционих земаља ЦИЕ. С друге стране, пропорционални порез на доходак грађана је у разним варијантама најшире примењен у европским земљама у транзицији. Овај порески облик показао се нарочито погодним за земље које немају модерну и ефикасну пореску администрацију, где је порески морал низак, а које уз то једноставним пореским системом теже да привуку што више страних инвестиција.

Интересантно је уочити да су преференције да се не плаћају порез на доходак грађана и доприноси, пре него ПДВ, јер у случају евазије са потрошним порезом ризикује се немогућност искоришћења претходно плаћеног пореза. Алокација средстава се не посматра само на социјална давања, већ шире преиспитивање целокупне расходне стране буџета, јер начин на који се реше дилеме око тога: да ли инвестирати у локалне путеве или модерни аутопут, приоритет основном или факултетском образовању, мреже здравствених мањих домова здравља или супермодерних клиничких центара и сл, на дуги рок утицаће на редистрибуцију дохотка. Развијене земље имају и једну предност, у погледу већег маневарског простора у остваривању ефикасније политике прерасподеле, а које се огледају у оформљеној и стабилној средњој класи. Земље са великим средњим слојем имају много више алтернатива у вођењу пореске политике. Значај средње класе, која је тек у повоју у земљама у развоју и транзиционим економијама, као део друштва који су најобразованији, истицан је још у античкој Грчкој. Платон је препоручивао својеврсну филозофску монархију, односно владавину малобројних извршника који ће се бринути за све послове поданика — грађана, док је код Аристотела укључен доста шири круг, цела класа грађанства која има доколицу. То значи да не постоји само један или неколицина способних, него цели слој једнаких — средња класа. Још је Аристотел<sup>25</sup> истицао да: „најбоље

---

<sup>24</sup> Како су то гране у којима се запошљава ниско квалификована радна снага, пореским властима Србије би то требало да буде превасходно сигнал да се при реформи пореза на доходак смањи фискално оптерећење зарада, како би увеле те обвезнике у легалне токове

<sup>25</sup> Aristotle, *Politics*, quoted in Kim M. Bloomquist, *Tax Evasion, Income Inequality and Opportunity Costs of Compliance*, in *National Tax Ass'n, proceedings: 96TH Annual Conference on taxation* 100 (2004). Наведен у Zolt i Richard M. Bird, (2005.)

политичке заједнице формиране од грађана средње класе и да се таквом државом лакше администрира“. Прескачући њихово формирање, и пресликавајући порески систем богатих земаља, земље у развоју и транзиционе економије као да су директно из феудалне поделе класа, прешле на модерну поделу над власништвом над капиталом. Ту се налази још један аргумент у смислу неспособности да се преко ПДГ остваре ваљани редистрибутивни ефекти због праксе уједначеног блажег опорезивања свих доходака од капитала, с којим по правилу располажу богатији слојеви, а који као оскудан ресурс не сме бити отеран. Не треба заборавити да чак и у развијеним земљама власници великих компанија избегавају плаћање овог пореза и то на безброј легалних начина, јер као што је више пута наглашено, систем синтетичког ПДГ подразумева и огроман број одбитака и ослобођења.

## 6. САВРЕМЕНЕ ТЕНДЕНЦИЈЕ И РЕФОРМЕ ПДГ У ЕУ

Европску унију гледајући као целину, можемо означити као подручје високог пореског оптерећења. Учешће који показује однос суме свих пореза и социјалних доприноса наспрам ГДП износи близу 40%, и исти је око 12% поена изнад главних конкурената Јапана и САД. Наиме, разлог за ово поглавље је у чињеници да су неке транзиционе земље успеле да успешно окончају болан процес реформи и придружи се клубу најбогатијих, тј ОЕЦД и ЕУ. Опсежне и радикалне пореске реформе транзицијских земаља изградиле су фискални систем конципиран с ослонцем на решења која су постојала у земљама чланицама ЕУ, изузев у опорезивању дохотка грађана.

Од краја шездесетих година прошлога века настало је посебно пореско право Европске заједнице (од 1992. године<sup>26</sup> – ЕУ), како кроз доношење директива о хармонизацији националних прописа у домену посредних пореза (ПДВ и акциза) и у много мањој мери, непосредног опорезивања, тако и кроз тзв. негативну интеграцију – праксу Европског суда правде, који је поништавао она национална решења у пореским законима држава-чланица која су представљала

---

*Redistribution via taxation: the limited role of the personal income tax in developing countries*, University of California, Los Angeles School of Law & Economics Research Paper Series, str. 35

<sup>26</sup> Министри спољних послова и финансија „европске дванаесторице“ су у Мастрихту, 7.2.1992. године, потписали Уговор из Мастрихта, како је Уговор о Европској унији популарно назван.

препреке за слободно кретање људи, добара, услуга и капитала<sup>27</sup>. На нивоу ЕУ регулишу се само она питања која, тако уређена, омогућују ефикаснију циркулацију људи, добара, услуга и капитала на унутрашњем тржишту ЕУ), а преко бројних уговора конститутивног карактера, уредби и директива, као и пресуда Европског суда правде.

Генерално, бивше транзицијске земље имају другачију пореску структуру, у поређењу са бившим старим чланицама. Док старе чланице имају углавном исту пропорцију учешћа у јавним приходима, директних, индиректних пореза и социјалних доприноса, дотле нове чланице, или земље које су завршиле процес транзиције имају доминантно мање учешће директних пореза, где поред пореза на добит спада и ПДГ, најниже од свих држава 27-це учешће имају Словачка (20.8%), Бугарска (20.9%) и Румунија са 23% учешћа<sup>28</sup> у јавним приходима. Сам ПДГ је толико различито конципиран од земље до земље у ЕУ да се креће од минималне стопе од 10% у Бугарској, до максималне 59% у Данској. На нивоу ЕУ просечно највиша стопа је 37.8% и прилично је снижена таласом увођења пропорционалног (*Flat tax*) концепта опорезивања по транзицијским земљама. У ствари, тај тренд смањивања стопа доминирао је у 22 земље ЕУ, док су од 1995. године само у Португалу усвојене више стопе. Земље у којима су стопе ПДГ стагнирале и остале непромењене су Аустрија, Летонија, Малта и Велика Британија. Да не буде забуне код Летоније – стопе мирују од увођења пропорционалног тј. *Flat tax* опорезивања 1995. године.

Доказ да бивше земље „источног блока“ данас предводе реформе у ЕУ у области ПДГ говори чињеница да од укупног просечног пада стопа ПДГ у ЕУ-27 од 10.6% процентних поена од 1995. године односно 7.3% процентна поена кумулативно од 2000. године, на старе земље ЕУ, тзв групе ЕУ-15 просечно су смањиле стопе за само 3.5% поена. Не изненађује да највише пондере у тако драстичном смањењу пореских стопа, на нивоу ЕУ-27 заузимају Бугарска (која је смањила стопе за – 40.0% поена), Чешка Република (– 28.0 п.п.), Румунија (– 24.0 п.п.) и Словачка (– 23.0 п.п.). Све обухваћене таласом увођења пропорционалног (*Flat tax*) концепта опорезивања

Земље у транзицији, које су тежиле, а неке и оствариле улазак у ЕУ, премда су морале да испуне ригорозне услове и мењају сваки аспект друштвеног и економског уређења, нису пак имале никакве

<sup>27</sup> Дејан Поповић, (2007.), *Предстојеће пореске реформе у државама пред уласком у ЕУ*, Економија / Economics, 14, Zagreb, str. 178

<sup>28</sup> Office for Official Publications of the European Communities, (2009), Eurostat, *Taxation trends in the European Union*, Белгија. стр. 6

предуслове за реформисањем пореза на доходак. Разлози су једноставни, ни саме чланице се нису унутар себе договориле и хармонизовале тај порески облик. Далеко од тога да не постоји вишедеценијски труд да у правцу стварања што ефикаснијег унутрашњег тржишта ЕУ се укидају разне препреке слободном кретању добара, људи, услуга и капитала између њих, чиме конкуренција на таквом тржишту не би била угрожена. Јасно је да би различита пореска правила могла да наруше тржишно понашање, због тога и постоји јак економски разлог, а састоји се у томе да производња и потрошња треба да се одвијају на основу стварних економских трошкова и користи, а не под утицајем пореских фактора. У појединачним случајевима пореске хармонизације уколико су порески системи различити између земаља чланица, то би имало утицаја на ефикасност приликом избора метода производње, односно образаца потрошње унутар територије ЕУ. С друге стране, на плану пореза на доходак физичких лица до сада није предузета ниједна конкретна мера. Хармонизација пореза на доходак у оквирима ЕУ, сматрана је „немогућим“ задатком, будући да се опорезивањем дохотка задире у националну сувереност, а државе чланице ЕУ хтеле су да, у што већој мери, задрже своју самосталност и у фискалној сфери. И зато и не чуди шареноликост решења и модула у опорезивању дохотка. Постоји само један предлог Директиве<sup>29</sup> који је поднет Савету Заједнице крајем 1979. године, а тиче се хармонизације пореза на доходак физичких лица с обзиром на потребу да се обезбеди слободно кретање радника унутар ЕУ. Али, тај предлог је већ 1980. године био повучен. Године 1993/94. Комисија је поново на том плану покушала да предузме одређене кораке, свесна да слободно померање радне снаге и капитала условљава и посредне трошкове за земље ЕУ. Најспособнији радници слабије развијених земаља искоришћавају ову погодност преласком у развијенија подручја где могу потпуно искористити своје капацитете и за то бити адекватно плаћени изван матичне земље. Иако за појединца ово представља корист, посматрано са гледишта државе представља негативан ефекат у виду осипања радне снаге, и не само тога. Наиме, студенти и научници који будућност не виде у својој земљи, несметано могу да оду у неку од других земаља чланица ЕУ. На тај начин земља не губи само потенцијалну радну снагу већ и потенцијалне иновације и нове идеје које је могла да искористи у свом развоју. На крају се заједнички

---

<sup>29</sup> Гордана Илић Попов, (2004.), *Пореско право Европске Уније*, Службени гласник, Београд, стр. 118

договор свео само на три принципа<sup>30</sup> и препоруке о пореском третману нерезидената:

1. Нерезидентна физичка лица морају да уживају исти порески третман као и резиденти оне земље чланице на чијој територији су запослени, односно где обављају пословну активност, под условом да најмање 75% од свог укупног дохотка остварују у тој држави. Наиме нерезидентна лица треба да имају право на исте пореске олакшице и примену исте пореске стопе као и резиденти земље у којој остварују већи део свог укупног дохотка;
2. Земља резидентства може да одбије да својим резидентима који остварују доходак у иностранству одобри пореске олакшице (одбитке или порески кредит), уколико они већ уживају исте такве олакшице у земљи чланици у којој обављају пословну активност;
3. Препорука се односи само на тзв. активни доходак физичких лица (зараде и приходи од обављања самосталне делатности);

Мобилност кретања капитала као последица глобализације не може се оспорити. Пресељење неке пословне активности или радње с једне локације на другу, из једне земље у другу, данас је много лакше него само десетак година раније. Разлог томе је не само зато што су либерализовани прописи и остварена дерегулација у вези с кретањем капитала, него и због техничког напретка који је довео до тога је за заснивање неке пословне активности данас врло често довољно располагати минималним простором, телефоном, личним рачунаром, модемом и ничим више. Управо таква, висока мобилност капитала довела је до тога да је опорезивање добитка и капитала, као фактора производње, постало главно подручје пореске конкуренције, па конкуренција на овом подручју доводи до постепене конвергенције пореских стопа на њиховом нижем просечном нивоу. Или да се, собзиром на све већу мобилност капитала, а и на његову осетљивост на разлике у опорезивању, тај проблем реши хармонизацијом. Чињеница је међутим, да не постоји аргументована анализа о стварним учинцима пореске конкуренције на прилив капитала. Може се међутим, претпоставити, да утицај није мали. Према једном извештају<sup>31</sup> компетентне институције о инвестиционим одлукама америчких мултинационалних компанија, наводи се да је шестоструко мањи износ америчких улагања у Ирској него у Немачкој, у истом временском раздобљу, донео приближно

---

<sup>30</sup> Ibid, стр. 142-143

<sup>31</sup> Вук Огњановић, (2008.), *Јавне финансије у теорији и пракси*, Едитор, Београд, стр. 326

исти износ профита. Разлози су повољнији порески третман прихода од капитала, односно веће пореске олакшице и ниже пореске стопе у Ирској. Наравно, не би се могло одмах тврдити да ће доћи до сељења америчких инвестиција из Немачке у Ирску, јер на то утичу и други фактори, а не само опорезивање. Но, импликације овог питања нису за игнорисање. Ове ставове потврђују и економетријска моделирања специфичности процеса пореске конкуренције у ЕУ, које је показало је да не постоји пореска конкуренција у облику који би се могао сматрати штетним, тј. није потврђена хипотеза да међу земљама чланицама ЕУ-а постоји штетна пореска конкуренција. Привлачење капитала не зависи наравно само и искључиво од фискалних разлога, и није последица само фискалне конкуренције, већ увелике зависи и о другим факторима. Питање је да ли заиста мултинационалне компаније преферирају да инвестирају у земље с ниском нивоом јавне потрошње и ниским пореским оптерећењем. То потврђују и емпиријска истраживања<sup>32</sup> која су показала да не постоји чврста корелација између јавне потрошње, опорезивања и мобилности капитала.

## 7. ЗАКЉУЧНА РАЗМАТРАЊА

Након распада централно-планског система, земље Централне и Источне Европе ушле су у процесе транзиције ка новом и ефикаснијем привредном и друштвеном преображају. На почетку транзиције није постојала нека теоријски заснована концепција и стратегија остваривања транзиције, односно није постојао универзални рецепт који се могао применити. Питања фискалних реформи су била веома сложена, задата унутрашњим ограничењима транзиције и спољашњим притисцима међународних финансијских институција, у њиховом решавању тражила су се мултидисциплинарна знања многа обухватнија, него у другим друштвеним реформама. С једне стране, фискални развој је континуиран процес, који носиоци фискалне политике спроводе током дужег временског периода прилагођавајући порески систем земље динамичним факторима економске, социјалне и политичке природе. С друге стране, све оно што се деценијама и вековима градило у развијеним тржишним привредама, морало се изградити у земљама у транзицији за свега неколико година. Фискална теорија је земљама у транзицији препоручивала дизајнирање таквог пореског

---

<sup>32</sup> Више у Nika Sokol, (2008.), *Analysis of tax competition impact on corporate taxation in the European Union*, *Ekonomika istraživanja*, Vol. 21 No. 4, стр. 9

система који ће у себе укључити нове јавне приходе, али је остављено пракси сваке земље појединачно, да у складу са својим потребама и привредном структуром, формулише такав порески систем који ће омогућити несметано финансирање јавних расхода. При изношењу ставова о пореским реформама, свесни смо генерализације у тези будући да у питању хетерогена група земаља, свака са својим јединственим фискалним системом, односом порески приходи/ГДП, специфично дизајнираним појединачним пореским облицима и сл.

Транзицијске земље суочиле са великим изазовима у формирању нове и здравије структура пореског система, али у тим реформама постојале су и „жртве“. Ту пре свега имамо у виду занемаривање правичне расподеле дохотка у првим годинама транзиције. Уласком у транзицију и смањењем улоге државе, готово патерналистичке до тада, су се и неједнакости прошириле. Правична редистрибуција дохотка, се увек на дуги рок тежи како би становништво имало бољи животни стандард, ипак у пракси су превагнули ставови да то генерише превисоке трошкове посматрано у односу на економску ефикасност. На основу тога, правичнија редистрибуција дохотка се одлагала док земља у транзицији постане богатија, јер су доминирали аргументи да смањење сиромаштва лежи у оживљавању и подстицању раста.

Порез на доходак је непосредан и субјектан порез, који грађани најнепосредније осећају јер његовом применом долази до умањења њиховог дохотка и промене материјалног положаја. Савремена пореско-правна теорија разликује неколико концепата опорезивања дохотка физичких лица. У пракси се ретко срећу теоријски чисти модели, чешће су присутни системи код којих доминирају карактеристике једног од модела. Полазећи од садржаја и резултата до којих се у овом истраживању дошло, можемо такође констатовати да принцип фискалне издашности ПДГ у земљама у транзицији није био на листи приоритета. Премда су и наследили порески систем са ниским учешћем, ситуација се није променила ни две деценије касније, с обзиром на то да је учешће пореза на доходак у ГДП испод 7% учешћа.

Порески системи савремених држава међусобно се разликују. Све је то последица деловања фактора, у дужем временском периоду тј. услед различитих историјских, друштвено-политичких и економских околности. Разумљиво је да су место и улога појединих пореских облика и групација пореских облика другачији у једној индустријски развијеној земљи, од пореског система оних које су се налазиле у фази транзиције. Увођење синтетичког пореза на доходак,

са којим су све транзицијске земље и започеле реформу дотадашњих пореских система, било је праћено бројним негативним ефектима, као што су могућност повећања пореске евазије, одлив капитала, усложњавање поступка администраирања порезима и сл. Као главни циљ увођења глобалног опорезивања и прогресивних стопа у порески систем транзицијских држава, оправдавало се потребом да ће се приближити савременим пореским системима развијених држава. Такође су навођени аргументи вертикалне правичности у опорезивању, тј. реализација социјално–политичких циљева опорезивања. Године коришћења синтетичког ПДГ у пореским системима транзиционим привредама, нису промениле симболично учешће прихода од ПДГ у пореским системима, у односу на тржишне економије. Управо занемарљива фискална улога опорезивања дохотка, сложена администрацију, уз врло широк круг стандардних и нестандартних одбитака и изузећа, који су доводили у питање начело хоризонталне правичности, само су неке од чињеница које су довеле транзиционе земље да се преоријентишу на нови концепт опорезивања *Flat tax*.

С обзиром да ПДГ на нивоу ЕУ није хармонизован, земље у транзицији су саме кроз реформе трагале за таквом структуром пореза на доходак који им је, с једне стране ефикасан, а с друге стране, пружао оптималне социјалне и редистрибутивне ефекте. Све су то разлози да већина од транзиционих држава није увела нити чист *flat tax* нити синтетички модел опорезивања дохотка, већ су све изабрале полухбридне модификације теоријских модела.

Реформа ПДГ у Србији неће бити једноставан задатак, с обзиром да се њиме жели много тога остварити, нпр. и конкурентно фискално окружење, али, у исто време, порез на доходак треба да буде и правичан и једноставан за примену. Срећом, на располагању су нам искуства земаља у транзицији у реформи пореза на доходак њихових грађана.

## ЛИТЕРАТУРА

1. Прашчевић, А., (2000) *Пословни циклуси у теорији нове класичне макроекономије*, Економска мисао
2. Раичевић, Б., (2004) *Фискална економија – зборник радова*, Економски факултет, Београд
3. Bronchi, C. and A. Burns, (2002) *The tax system in the Czech Republic*, working papers No. 192/2002, Societa Italiana economica pubblica, Pavia

4. Guste, S., (2002), *Елементи за реформу пореског система*, Економија / Economics, 2 / IX, Загреб
5. OECD Tax Policy Studies, (2006.), *Fundamental Reform of Personal Income Tax* No. 13, Белгија
6. Office for Official Publications of the European Communities, (2009), Eurostat, *Taxation trends in the European Union*, Белгија
7. Owens, J., (2006) *Fundamental Tax Reform: an International Perspective*, OECD's Centre for Tax Policy & Administration, National tax journal, Белгија
8. Rosen, H. S., (1999) *Јавне финансије*, књига 5. издање, Институт за јавне финансије, Загреб
9. Sokol, N., (2008), *Analysis of tax competition impact on corporate taxation in the European Union*, Економска истраживања, Вол. 21 Но. 4
10. Zee, H. H., (2005) *Personal Income Tax Reform: Concepts, Issues, and Comparative Country Developments*, Fiscal Affairs Department, IMF Working Paper
11. Zolt, E. M., i R. M. Bird (2005), *Redistribution via taxation: the limited role of the personal income tax in developing countries*, University of California, Los Angeles School of Law & Economics Research Paper Series
12. Братић, В., (2006), *Изгубљени порезни приходи – коликог се пореза на доходак држава одриче?* гласило Института за јавне финансије, Загреб
13. Доленц, П., и М. Водопивец, (2005), *Исплати ли се у Словенији радити?* Финансијска теорија и пракса 29 (4), Загреб
14. Ђуровић-Тодоровић, Ј., (2005) *Пореска реформа као предуслов приступања ЕУ*, Економске теме, вол 43 бр. 1, Ниш
15. Илић-Попов, Г., (2003), *Порески третман додатних примања* Рачуноводство, вол. 48, бр. 3-4
16. Илић-Попов, Г., (2004), *Пореско право Европске Уније*, књига, Службени гласник, Београд
17. Кеснер-Шкреб, М., (2004) *Порез на доходак*, Финансијска теорија и пракса 28 (1), Загреб
18. Лончарић-Хорват, О., (1995) *Социјална држава и посредни порези*, Ревизија за социјалну политику, Правни факултет Свеучилишта у Загребу, Вол. 2 Но. 2, Загреб
19. Маџар, Љ., (2008) *Механизми мобилизације и алтернативе алокације јавних средстава*, МФИН Србије, Студија бр.1, Београд

20. Огњановић, В., (2008), *Јавне финансије у теорији и пракси*, Едитор, Београд
21. Павловић, Ђ., и Г. Илић Попов, (2003) *Лексикон јавних финансија*, Завод за унапређење и рентабилност пословања, Београд
22. Поповић, Д., (2007) *Предстојеће пореске реформе у државама пред уласком у ЕУ*, Економија / Economics, 14, Загреб

#### ЛИТЕРАТУРА-ПРОПИСИ

1. Бугарски Закон о порезу на доходак физичких лица *Закон за данъците върху доходите на физическите лица* (објављен у Службеном листу број 95 24.11.2006. године), Софија;
2. Естонски Закон о порезу на доходак, (2004) RT Riigi Teataja = State Gazette, Рига;
3. Закон о једнократном порезу на екстра доходак и екстра имовину стечене искоришћавањем посебних погодности (Сл. гласник РС бр. 36/01, 37/01, Сл. лист СРЈ бр. 17/02, Сл. гласник РС бр. 18/02), Београд;
4. Словеначки Закон о порезу на доходак (2006.), *Zakon o dohodnini - ZDoh-2* (Uradni list RS, št. 117/06 z dne 16.11.2006); Љубљана.
5. Хрватски Закон о порезу на доходак (Народне новине 177/04, 73/08), Загреб;
6. Чешки Закон о порезу на доходак физичких лица (Sec. 16 Act 586/1992 Coll. on income taxes), Праг;

Рукопис приспео: 18.04.2011.

Одобрен за штампање: 27.05.2011.

Коначна верзија приспела: 12.06.2011.