

**УНИВЕРЗИТЕТ ПРИВРЕДНА АКАДЕМИЈА  
ПРАВНИ ФАКУЛТЕТ ЗА ПРИВРЕДУ И ПРАВОСУЂЕ  
Нови Сад**

**ДОКТОРСКА ДИСЕРТАЦИЈА**

**Реформа пореског система Републике Србије и усклађеност  
његовог правног оквира са комунитарним правом**

**Ментор:**

**Проф. др Радица Шиповац**

**Студент:**

**мр Весна Нешић**

## УВОД

Порези представљају најзначајнији облик јавних прихода у савременим државама, путем којих се обезбеђују средства за финансирање јавне потрошње. Порески систем представља скуп пореских облика једне државе, који обухвата порезе, доприносе, таксе и накнаде које се примењују у некој држави. Промене у пореском систему, које се често називају и реформама, углавном су повезане са променама друштвеног и државног уређења, као и са променама друштвено-економског развоја.

Порески систем је увек под контролом извршне и законодавне власти, а његово основно начело је да се порески терет распореди на што праведнији начин. Свака пореска реформа спроводи се на тај начин што се реформише укупан систем прибављања јавних прихода (порези, таксе, накнаде, доприноси и др.), при чему порези представљају најобимнији део јавних прихода. Реформисање фискалног система омогућава држави да правичније распореди дажбине на порезе, таксе, накнаде и доприносе.

Основни задатак приликом реформисања пореског система односи се на помирење двеју супротстављених страна – државе и пореских обвезника, како би држава извршавала додељене јој функције уз што мање средстава, односно јавних прихода, а порески обвезници плаћали што мање дажбина. Овде се истовремено поставља и питање правилног распореда пореских обавеза између привреде и становништва, односно кога ће пореске обавезе више оптеретити, путем појединих пореских облика (порез на добит, порез на доходак, порез на имовину, порез на потрошњу – порез на промет и акцизе).

Приликом приступања пореској реформи неопходно је извршити претходне анализе у свим државним органима, након чега Министарство финансија, на основу тих анализа, предлаже влади концепцију пореске реформе. При том се морају најпре истаћи ограничења за пореску реформу, која углавном подразумевају следеће:

- никада не постоји потпуна сагласност свих учесника о ефектима пореске реформе у прерасподели пореског терета;
- може доћи до сукоба циљева политике пореске реформе, што може довести до дестимулисања штедње и инвестиција;
- циљеви пореске политике могу бити и двосмислени, јер пореске реформе наглашавају неутралност пореског система, која се у пракси скоро никада не може постићи;
- драстичне и брзе промене пореског система неминовно изазивају отпор група пореских обвезника којима би могле да буду укинута пореске предности. Проширење пореских основица и укидање пореских одбитака изазваће отпор код неких пореских обвезника, док код других, који ће остварити користи од пореске реформе, неће изазвати битну реакцију;
- у пракси се често јављају практичне и административне препреке за спровођење пореске реформе. Једна од ових препрека може бити кадровска

и техничка опремљеност за промене у појединим пореским облицима, што подразумева нова знања и савремене системе за вођење пореских евиденција. Друга препрека може бити увођење новог пореза (као што је то био случај са ПДВ), што захтева повећање ефикасности пореске администрације.

Са циљем отклањања ограничења и нејасноћа које прате пореску реформу, порески реформатори морају да обећају прераспodelу пореског терета и већу запосленост, што мора бити праћено доказима и објављено у средствима јавног информисања. Из искуства, међутим, знамо да се предреформаторска обећања ретко кад испуне.

Последња реформа нашег пореског система започета је давне 1991. године, када су створени предуслови за прелазак на тржишни модел привреде, али је ова реформа прекунута из објективних разлога (санкције и бомбардовање). Реформа започета 2001. године практично је била наставак претходно покренуте реформе. Реформи пореског система приступило се са циљем усклађивања пореских прописа са прописима Европске уније, како би порески систем Републике Србије био компатибилан са пореским системима земаља Уније.

Приступање Унији представља приоритетан и дугорочни стратешки циљ Србије. Придруживање Унији омогућиће Србији учешће у развоју европске и светске економије, политике и културе и допринети развоју националне економије и постизању њене стабилности.

Претпоставке придруживања Унији јесу остваривање одређених препорука или захтева, а које се односе на реформу политичког, економског, правног и социјалног система, реформу у области екологије и др. У оквиру ових препорука налази се и потреба за даљом реформом пореског система и усклађивањем националног законодавства и регулативе са комунитарним правом.

Комунитарно право јесте право Уније, које чине базични уговори Уније, као примарни извори права и инструменти које усваја Савет министара и који имају карактер законских аката, као секундарни извори права. Постоје две врсте инструмената који имају обавезујуће дејство за државе чланице: регулативе и директиве. За разлику од њих, препоруке, одлуке и мишљења немају обавезујући карактер.

Прописи комунитарног права у државама чланицама су признати као важеће (позитивно) право, али се, под одређеним условима, примењују и у другим државама које нису чланице. Основни циљ ових прописа јесте да се њиховом применом омогући потпуно слободан промет робе, лица, услуга и капитала. Узимајући у обзир стратешко опредељење наше земље, усклађивање националног законодавства са комунитарним правом чини саставни део стратегије за приступање Унији.

Порески систем се уређује системом закона и подзаконских аката, те је потребно сагледати степен компатибилности националних прописа са комунитарним прописима. Национални прописи у великој мери су усклађени са комунитарним прописима, али процес усклађивања не подразумева само усаглашавање прописа, већ и обезбеђивање услова и институционалних капацитета за њихово тумачење и добровољно поштовање или принудно извршење пред судским или административним органима.

Србија је до сада постигла доста на пољу хармонизације прописа са прописима Уније. Наиме, почев од октобра 2003. године, поред нацрта закона, Влади се, на разматрање доставља и Изјава о усклађености нацрта са одговарајућим прописима Уније, а уколико не постоји одговарајући пропис Уније са којим је потребно обезбедити усклађеност, доставља се констатација о тој чињеници. На сваки предлог закона који се односи на усклађивање са правом Уније, почев од октобра 2005. године предвиђено је обавезно давање мишљења Канцеларије Владе Србије. Влада Србије усвојила је Акциони план за усклађивање прописа Србије са прописима Уније и Резолуцију о придруживању Унији.

Ипак, грађани Србије слабо су информисани о европским интеграцијама и значају приступања Србије Унији. Обавештеност грађана је важна за успех европске интеграције Србије, с обзиром на то да доприноси разумевању потребе за усаглашавањем прописа и њиховим адекватним спровођењем.

Циљ истраживања огледа се у анализи постигнутих резултата у домену остваривања стратешког опредељења Србије, односно укључивања у европске интеграционе токове, придруживања и приступања Унији.

Истраживања треба да покажу резултате постигнуте реформом пореског система и даље правце пореских реформи. У процесу реформе наша земља треба да спроведе правно усклађивање са законодавством Уније, у складу са својим развојним потребама и реалним могућностима примене нових прописа. Стога, циљ истраживања јесте и анализа тренутног стања и оцена усклађености националних прописа са комунитарним прописима, при чему се очекује и давање конкретних предлога даљих активности у области усклађивања, односно хармонизације са Унијом.

С обзиром на то да се Србија припрема за подношење кандидатуре за чланство у Унији и да је у 2009. години постигла најбоље резултате на путу ка европским интеграцијама, основна хипотеза истраживања изведена је из става да је правни оквир пореског система Србије у великој мери усклађен са комунитарним правом.

У оквиру ове дисертације, тема је обрађена применом различитих метода истраживања. У оквиру разматрања предложеног предмета истраживања, коришћене су следеће научне методе: аналитичко-синтетичка, индуктивно-дедуктивна, метода апстракције и конкретизације, метода генерализације и специјализације, метода компарације и класификације.

У првој фази примењено је секундарно истраживање правног оквира пореског система Србије, које обухвата анализу законске и подзаконске регулативе, као и домаће и стране литературе која се односи на дати предмет истраживања, како би се сагледали недостаци постојећег правног оквира.

У другој фази, примењено је примарно истраживање, како би се утврдила усаглашеност правног оквира пореског система Србије са комунитарним правом, са неопходним изменама. Посебан нагласак стављен је на порез на доходак, који је изузетно издашан порески облик, али у нашим условима недовољно искоришћен.

У трећој фази анализирани су и интерпретирани добијени резултати и дати предлози за унапређење постојећег правног оквира којим је уређен порески систем Србије.

## ДЕО ПРВИ

### РЕФОРМЕ ПОРЕСКОГ СИСТЕМА РЕПУБЛИКЕ СРБИЈЕ

Порески систем, као основни скуп свих пореских облика у једној држави, путем којих држава спроводи пореску политику, има велики утицај на друштвено-економски развој једне земље, те је његово унапређење од изузетне важности.

У зависности од тога да ли постоји само један или више пореских облика, разликујемо *порески монизам* и *порески плурализам*. Већина савремених земаља определила се за порески плурализам, због његових предности, које се огледају у томе што се у зависности од циљева опорезивања може вршити избор пореског објекта и пореског обвезника. При избору пореског облика у одређеном пореском систему, од утицаја су многобројни фактори, међу којима су најзначајнији: развијеност привреде, друштвено-економско уређење, структура радне снаге, флексибилност појединих пореских облика и др.

У савременим државама порези представљају најзначајније јавне приходе, путем којих се обезбеђују средства за финансирање јавне потрошње. Најстарија и најраспрострањенија подела пореза, јесте подела на непосредне и посредне порезе, односно директне и индиректне порезе. Порези, који се заснивају на потрошњи дохотка, јесу индиректни порези, а порези који се заснивају на самом дохотку, оствареном у одређеној земљи, представљају директне порезе<sup>1</sup>. У групу индиректних пореза, који се често називају и порезима на потрошњу, спадају порез на промет и акцизе, а у групу директних пореза – порез на имовину, порез на доходак грађана, порез на добит и др.

У свим пореским законима одређени су предмет опорезивања, порески обвезник, пореска основица, пореска стопа и пореска ослобођења и олакшице, како би се успоставила што боља комуникација између државе, као повериоца и лица које је порески дужник. Посебним прописима<sup>2</sup> регулишу се процедуре и поступци између државе и пореског дужника, како би пореско-правни однос био што одређенији.

Порески систем подложен је променама, које су углавном условљене променама друштвено-економског развоја, али и променама друштвеног и државног уређења. Промене у пореском систему Србије<sup>3</sup> вршене су у више наврата, али најзначајнија промена извршена је 1991. године, као и пореска реформа 2001. године, јер су имале реформаторски карактер.

---

<sup>1</sup> Драгомир Ђорђевић, *Јавне финансије и финансијско право*, Привредна академија, Нови Сад, 2006. година

<sup>2</sup> У нашем пореском систему то су *Закон о пореском поступку и пореској администрацији* ("Сл. гласник РС", бр. 80/02, ... и 15/16), *Закон о општем управном поступку* ("Сл. гласник РС", бр. 18/16) и *Кривични законик* ("Сл. гласник РС", бр. 85/05, ... и 108/14).

<sup>3</sup> Након распада СФРЈ, 27. априла 1992, створена је Савезна Република Југославија одлуком Савезног већа СФРЈ, као заједница Републике Србије и Републике Црне Горе. СРЈ је престала да постоји 4. фебруара 2003, када је створена Државна заједница Србија и Црна Гора, која је трајала до 21. маја 2006. године, када је Црна Гора на референдуму изгласала независност. У складу са тим, Република Србија, као самостална држава, постоји од 2006, након проглашења независности Црне Горе.

## 1. УТИЦАЈ ПОРЕСКИХ РЕФОРМИ ЕВРОПСКИХ ЗЕМАЉА НА РЕФОРМЕ У СРБИЈИ

Основни циљеви савремених пореских реформи усмерени су ка праведнијем распореду пореског терета, затим ка спречавању пореске евазије, подстицању штедње и запошљавања и привлачењу страног капитала.

Са пореским реформама у европским земљама, започело се након Другог светског рата, а први део тих реформи окончан је 1965. године. У току ове реформе забележен је висок и континуиран привредни просперитет, висок раст реалног дохотка и висока стопа запослености. Након овог периода наступила је нова пореска реформа, која је започета увођењем новог пореског облика – пореза на додату вредност у пореске системе развијених држава. Ова реформа пореских система је трајала до средине осамдесетих година XX века.

После тога наступају нове пореске реформе, које су обележене драстичним снижавањем пореских стопа на доходак грађана и пореза на добит предузећа, уз истовремено ширење пореске основице и укидање пореских олакшица, уз изузетак ослобађања са циљем подстицања производње. Последица оваквих пореских реформи било је опадање релативног удела пореза на доходак у структури савремених пореских система и смањење учешћа овог пореза у укупном – бруто друштвеном производу тих држава. Да би се ово превазишло, у оквиру мере повећања пореза ради финансирања државних функција, дат је већи значај порезу на додату вредност у структури укупних јавних прихода.

Према томе, приликом хармонизације пореза у Европској заједници приоритет је дат пре свега посредним порезима, тако да су непосредни порези остали у другом плану пореске хармонизације. Извршене пореске реформе у европским државама имале су значајан утицај и на реформе пореског система у нашој држави. Овај утицај је нарочито био велики на реформе пореског система које су извршене почетком деведесетих година. Европски утицај у области пореског система постаје нарочито значајан од 2001. године, када је започета можда најзначајнија пореска реформа у Србији. Промене које су се дешавале у пореском систему Србије могу се поделити на периоде:

- ✓ од 1945. до 1950. године,
- ✓ од 1951. до 1960. године,
- ✓ од 1961. до 1970. године,
- ✓ од 1971. до 1990. године,
- ✓ од 1991. до 2004. године.
- ✓ од 2005. године па надаље.

Промене пореског система Србије, у периодима који су наведени, биле су условљене како променама политичког система, тако и развојем друштвено–економских односа. До промена у пореском систему у Србији долазило је одмах после одређених промена у политичком систему (нови устав, "привредна реформа", нова држава СРЈ, односно Србија и Црна Гора и сл.), а скоро све промене, у основи су представљале прерасподелу пореског терета између становништва и привреде.

## 2. ПЕРИОД РЕФОРМИ ОД 1991. ДО 2000. ГОДИНЕ

Приликом усвајања Програма Владе Србије, почетком 1991. године, Народна скупштина верификовала је концепцију фискалне реформе. Прихватањем фискалне реформе реализована је прва фаза реформе и створени су услови за припрему друге фазе, која је закључена доношењем пакета пореских и других закона.

У оквиру друге фазе фискалне реформе донет је Закон о јавним приходима и јавним расходима, као основни системски закон, којим се утврђују врсте и припадност прихода. Поред тога донета су четири пореска закона, којима се обезбеђују изворни приходи Републици за финансирање јавних расхода (порез на добит корпорација, порез на доходак грађана, порез на имовину и порез на промет). Исто тако, у другој фази фискалне реформе донет је Закон о доприносима за социјално осигурање, којим је обезбеђено финансирање пензијско-инвалидског осигурања, здравственог осигурања и осигурања за случај незапослености, као и закон којим се обезбеђује ефикасан начин утврђивања, наплате и контроле јавних прихода.

Нови систем финансирања јавних расхода у СРЈ почео је да се примењује од 1. јануара 1992. године. Њиме је било предвиђено да основни извори прихода буду царине и друге увозне дажбине, део прихода од пореза на промет производа и услуга, део прихода од акциза, приходи од такса, накнада и друго.

Основни циљеви спроведене фискалне реформе били су задовољени, али је у јулу 1994. године извршена ревизија система јавних прихода, доношењем нових пореских и других закона, при чему се у појединим елементима одступило од основног концепта реформе. Ревизија је била условљена увођењем санкција међународних организација против СРЈ у мају 1992. године. У том смислу, одступило се од система бруто зараде, тако да се нето зарада увећава за порезе и доприносе које из зараде плаћа запослени, а под утицајем високе инфлације уведен је систем индексације, како би се сачувала реална вредност наплаћених јавних прихода.

У оквиру ревизије фискалног система извршено је снижавање појединих стопа, проширене су олакшице и проширена је пореска основица. Услед великог броја измена у пореским и другим законима, предложени су и усвојени нови порески закони, а извршене су измене и допуне других закона.

Промене, које су вршене у периоду од 1995. до 1998. године, обухватају углавном само померање стопа, ширење основице, прогресивно опорезивање зарада, утврђивање неопорезивног дела и ревизију пореских олакшица.

Значајније измене пореских закона спроведене су крајем 1996. године и биле су проузроковане обавезом усклађивања републичких закона са савезним Законом о основама пореског система. У складу са тим, четири године након доношења Устава СРЈ, Савезна држава уредила је основе пореског система. Овим законом, као порези од значаја за јединство пореског система, утврђени су следећи порески облици:

- порез на промет,

- порез на добит;
- порез на доходак;
- порези на имовину;
- порез на приход од међународног саобраћаја.

Значајније измене Закона о порезу на доходак грађана извршене су у мају 1998. године. Основне промене уведене у овом закону односе се на следеће:

- проширен је обухват личних примања која се опорезују (допунски рад, волонтерски рад и др.);
- прогресивне стопе замењене су пропорционалном стопом од 14%, која се примењује на основицу коју чине исплаћена лична примања, умањена за једну гарантовану зараду;
- посебно је регулисан годишњи порез на доходак грађана, тако да физичка лица плаћају порез на укупан приход већи од 72.000 нових динара;
- уведено је право на порески кредит за обвезника годишњег пореза на доходак грађана.

Два нова закона донета су у октобру 1998. године, а њима су уведени посебан савезни порез на промет производа и услуга и допринос солидарности на пословне трансакције.

У новембру 1998. године извршене су нове измене и допуне следећих системских, пореских и других закона, којима се уређују приходи буџета Републике:

- Закона о јавним приходима и јавним расходима, којим је извршена подела прихода између Републике, градова и општина, чиме је омогућено продужење буџетске године;
- Закона о контроли, утврђивању и наплати јавних прихода, којим су уведени порески саветници – контролори, са циљем побољшања наплате, а повећане су и казне за око три пута;
- Закона о порезу на добит предузећа, којим је умањена стопа пореза на добит предузећа са 25% на 20%, проширена је пореска основица, утврђен је блажи режим опорезивања и др.;
- Закона о порезу на доходак грађана, којим је проширена пореска основица код прихода од самосталне делатности, а систем паушалног опорезивања је либерализован укидањем бројних ограничења;
- Закона о порезима на имовину, којим се порез на имовину увећава за 50% за стамбене зграде, односно станове који служе за издавање у закуп, затим проширује опорезивање на право коришћења градског грађевинског земљишта преко 10 ари по грађевинској парцели;
- Закона о акцизама и порезу на промет, којим су умањена пореска ослобођења и нижа стопа пореза на промет са 10% на 9%, затим повећана је акциза на луксузне производе од злата, а укинута је акциза за со за исхрану.



Измене и допуне пореских закона Србије, које су извршене у новембру 1999. године, односиле су се на проширење или сужавање ослобађања и олакшица, али је систем у основи остао непромењен. У оквиру система ослобађања и олакшица донет је и Закон о посебним условима и начину измиривања доспелих обавеза по основу јавних прихода, којим су уведене нове норме, којима се пружа могућност плаћања само дела пореза за обвезнике који нису платили порез.

У децембру 1999. године, Народна скупштина Србије донела је више закона из фискалне области и области јавне потрошње, који нису били системског карактера, већ су представљали усклађивања појединих номиналних износа у одређеним одредбама закона (висина годишњег пореза на наслеђе и поклон и др.). Поред Закона о буџету Републике Србије за 2000. годину, донет је и Закон о учешћу општина и градова у порезу на промет и обиму средстава за вршење послова општина и градова у 2000. години.

### 3. ПОРЕСКА РЕФОРМА У ПЕРИОДУ ОД 2001. ДО 2007. ГОДИНЕ

У пролеће 2001. године наступила је нова пореска реформа. Ова, као и претходна, која је започета 1991. године, није спроведена до краја, тако да је на неки начин представљала наставак претходне пореске реформе.

Фискална реформа из 2001. године спроведена је у неколико фаза. У првој фази фискалне реформе донети су нови порески закони, као и други закони којима се обезбеђује финансирање републике, покрајина, градова и општина. У систему пореских закона отклоњене су већ уочене слабости, како би се систем учинио правичнијим, побољшала његова неутралност и отпочела његова децентрализација. У овом периоду донети су следећи закони, односно извршене су измене и допуне следећих закона:

- Закона о изменама и допунама Закона о јавним приходима и јавним расходима;
- Закона о изменама и допунама Закона о локалној самоуправи;
- Закона о обиму средстава и учешћу општина и градова у порезу на промет у 2001. години;
- Закона о акцизама;
- Закона о порезу на промет;
- Закона о порезу на доходак грађана;
- Закона о порезу на добит предузећа;
- Закона о порезима на имовину;
- Закона о порезима на употребу, држање и ношење добара;
- Закона о порезу на финансијске трансакције;
- Закона о порезу на фонд зарада.

Доношењем прва три закона требало је да, у систем јавних прихода, буду уведени нови порески облици, а да се из система искључе приходи који су замењени. Истовремено, уређен је нови, мање централизован начин расподеле јавних прихода између републике, покрајина, градова и општина. Закон о обиму средстава и учешћу општина и градова у порезу на промет у 2001. години одредио је границе у којима се могу кретати приходи локалних буџета. Истовремено, овим законом прописан је проценат учешћа појединих општина и градова у приходима од пореза на промет, који је остварен на њиховим територијама.

У новом пореском систему, који се примењује од априла 2001. године, постоји следећих осам пореских облика:

- акцизе;
- порез на промет;
- порез на доходак грађана;
- порез на добит предузећа;
- порези на имовину;
- порез на употребу, држање и ношење добара;
- порез на финансијске трансакције;
- порез на фонд зарада.

Првих пет пореских облика постојало је и у претходном пореском систему, док су последња три облика пореза трансформисани облици таксе и доприноса из претходног фискалног система. И поред тога што су донети као нови порески закони, односно трансформисали су друге фискалитете у порезе, ови закони су у највећем делу задржали решења из претходних закона, али су прописивали и нова решења:

- Закон о акцизама објединио је све дажбине на нафту, нафтне деривате, цигарете и алкохолна пића. Све акцизе су прописане у апсолутном износу, уз изузетак акцизе на луксузне производе. По истеку сваког тромесечја, предвиђена је индексација стопом раста цена на мало. Акцизни производи проширени су сољу за исхрану и неким нафтним дериватима и освежавајућим безалкохолним пићима на која се није плаћала акциза у претходном периоду;
- Законом о порезу на промет задржана су претходна решења, али су уведена и нова решења, која теже преласку на порез на додату вредност. Тако су у порез на промет интегрисани одређени облици дажбина који су раније дефинисали овај порез (савезни порез на промет, порез на промет за железницу, градска такса). Седам различитих пореских стопа обједињено је у једну пореску стопу, тако да јединствена стопа пореза на промет износи 20%. Пореска ослобађања битно су сужена и приближена стандардима предвиђеним у IV директиви Европске заједнице. Све ово требало је да олакша управљање порезом на додату вредност, када буде уведен;
- Закон о порезу на доходак грађана задржао је цедуларни начин опорезивања дохотка, али су нова решења утицала на значајан напредак у увођењу синтетичког приступа опорезивању дохотка. У нови закон није уграђен синтетички порез на доходак физичких лица, због недовршености информационог система. Бруто зарада представља претпоставку и основ за даље промене и осавремењивање пореза на доходак. Односи обавеза које се плаћају према новим решењима су промењени, при чему су укупне обавезе по основу пореза и доприноса смањене, током године се врши аконтационо опорезивање, да би се на крају године утврдила годишња пореска обавеза;
- Закон о порезу на добит предузећа задржао је претходна решења, да се добит опорезује по стопи од 20%. Нови закон има нешто рестриктивнији приступ пореским олакшицама и ослобађањима. Укинута су досадашња ослобађања за новооснована предузећа, а укинуте су и неке друге олакшице. Такође, укинуте су и олакшице за стране инвеститоре;
- Закон о порезима на имовину одређује три облика пореза на имовину: порез на имовину, порез на наслеђе и поклон и порез на пренос апсолутних права. Код пореза на имовину уведена је прогресија која почиње стопом од 0,40%, односно 0,80%, настављајући се стопом 1,50% и 2%. Код пореза на наслеђе и поклон такође је поштрена прогресија, тако да су уведене нове пореске стопе 3% и 5% (уместо 2% и 3%). Са 3% на 5% повећана је и стопа пореза на пренос апсолутних права;
- Законом о порезима на употребу, држање и ношење добара, дотадашњи систем такси преведен је у систем пореза. Овим законом уведене су дажбине на употребу: моторних возила, мобилних телефона, чамаца, пловећих

- постројења и јахти, ваздухоплова и летелица и оружја. Сви порези на употребу, држање и ношење добара су прогресивни, осим пореза на употребу мобилног телефона;
- Законом о порезу на финансијске трансакције, две дотадашње дажбине (такса солидарности и допринос солидарности) замењене су порезом на финансијске трансакције. Стопа новог пореза, једнака је збиру двеју претходних стопа, односно износи 0,30%. Порез се плаћа на финансијске трансакције у платном промету;
  - Законом о порезу на фонд зарада уводи нови, локални приход. Накнада за коришћење комуналних добара од општег интереса и издвајање средстава за солидарну стамбену изградњу замењени су порезом на фонд зарада. Овај порез плаћа послодавац, односно исплатилац на исплаћене зараде. Стопа пореза на фонд зарада била је лимитирана до 3,5%. Пореска стопа утврђује се одлуком скупштине града, односно општине, с тим што се средства остварена по стопи од 0,3% до 1% пореза усмеравају ка солидарној стамбеној изградњи.

### **3.1. Увођење новог носиоца платног промета**

Укидање Завода за обрачун и плаћање и преношење платног промета на пословне банке представља један од великих законодавних подухвата у овом периоду, од 1. јануара 2003. године. Каснија искуства ће показати да је овај пренос имао далекосежне фискалне последице. Наиме, у то време, Републичка управа јавних прихода вршила је контролу утврђивања и наплате јавних прихода који се плаћају по решењу, док је ЗОП вршио контролу пореза и доприноса који се плаћао по одбитку, а уплаћена средства усмеравао је на прописане уплатне рачуне јавних прихода. Преузимањем улоге носиоца платног промета, пословне банке нису преузеле и контролу наплате пореза и доприноса по одбитку, што је захтевало промену правног оквира за нову улогу РУЈП-а.

У том смислу, почев од 1. јануара 2003. године, почео је да се примењује Закон о пореском поступку и пореској администрацији<sup>4</sup>. Циљ доношења овог закона било је обједињавање целокупне активности у поступку утврђивања, наплате и контроле јавних прихода, под окриљем једног државног органа – Пореске управе. Пореска управа, као државни орган у саставу тадашњег Министарства финансија и економије, извршила је идентификацију пореских обвезника, додељујући им јединствени порески идентификациони број. Улога Пореске управе односила се на обезбеђење ефикасности наплате јавних прихода, који се налази у систему самоопорезивања.

У оквиру Пореске управе формирано је Одељење за велике пореске обвезнике, са циљем посебног третмана у опорезивању и пореској контроли великих пореских обвезника<sup>5</sup>.

<sup>4</sup> “Сл. гласник РС”, бр. 80/02.

<sup>5</sup> Дејан Поповић, „Друга фаза пореске реформе у Србији: више инвестиционих подстицаја и нови порески поступак“, страна 230.

### 3.2. Промене пореских прописа од 1. јануара 2005. године

Почетком примене Закона о порезу на додату вредност<sup>6</sup>, односно од 1. јануара 2005. године, започиње нова фаза пореске реформе у нашој земљи.

Почетком 2005. године престају да важе Закон о порезу на финансијске трансакције<sup>7</sup>, Закон о порезу на промет<sup>8</sup> и прописи донети на основу овог закона, као и Закон о порезу на додату вредност<sup>9</sup>, који је требало да се примењује од 1. јануара 2003. године, али никада практично није био примењиван.

Престанком важења Закона о порезу на промет услуге осигурања биле би искључене из опорезивања, пошто је Законом о ПДВ прописано пореско ослобођење за ове услуге, тако да је донет посебан закон - Закон о порезу на премије неживотних осигурања<sup>10</sup>, којим се регулише опорезивање услуга осигурања, почев од 1. јануара 2005. године. Овим законом уведена је обавеза обрачунавања и плаћања пореза на премије осигурања, које се остварују закључивањем и извршавањем уговора о пословима неживотног осигурања у Србији.

У овом периоду посебан значај има доношење Закона о фискалним касама<sup>11</sup>, који је почео да се примењује од 1. јануара 2005. године. Потреба за доношењем посебног закона, којим ће бити уређена обавеза евидентирања оствареног промета преко фискалне касе, налазила се у томе што је правни основ за уређивање начина евидентирања промета преко фискалних каса био садржан у Закону о порезу на промет, који је престао да важи 31. децембра 2004. године.

Са циљем доследне примене директива Уније у области радних односа, донет је нови Закон о раду<sup>12</sup>, који је почео да се примењује од 23. марта 2005. године. Доношењем овог закона успостављена је равнотежа у обезбеђивању права и интереса запослених са једне стране и послодаваца са друге стране.

Постојећи порески прописи, почев од 1. јануара 2005. године, претрпели су следеће измене и допуне:

- Закон о порезу на доходак грађана – циљ измена и допуна овог закона био је уједначавање опорезивања прихода од самосталне делатности и добити предузећа, пореско стимулисање запошљавања нових радника, развој добровољног пензијског и инвалидског осигурања, пољопривредне производње и развој тржишта хартија од вредности, ефикасније и правичније опорезивање прихода по основу извођења естрадног програма, као и успостављање веће финансијске дисциплине и фискалне одговорности обвезника плаћања пореза. Изменама овог закона од краја 2006. године,

<sup>6</sup> “Сл. гласник РС”, бр. 84/04.

<sup>7</sup> “Сл. гласник РС”, бр. 26/01, 35/02, 43/03 и 43/04.

<sup>8</sup> “Сл. гласник РС”, бр. 22/01, 73/01, 80/02 и 70/03.

<sup>9</sup> “Сл. лист СРЈ” бр. 74/99, 4/00, 9/00, 69/00 и 70/01.

<sup>10</sup> “Сл. гласник РС”, бр. 135/04.

<sup>11</sup> “Сл. гласник РС”, бр. 135/04.

<sup>12</sup> “Сл. гласник РС”, бр. 24/05.

стопа пореза на зараде смањена је са 14% на 12%, при чему је по први пут уведен неопорезиви износ зараде од 5.000 динара<sup>13</sup> и прописане су пореске олакшице у случају запошљавања одређених категорија нових лица (лица са инвалидитетом и лица у зависности од старосне границе);

- Закон о порезима на имовину – измене и допуне овог закона извршене су са циљем усаглашавања са Законом о ПДВ, ЗПППА и Законом о планирању и изградњи;
- Закон о акцизама – извршена је даља хармонизација акцизне политике са прописима Уније, спречавање сиве економије и обезбеђење прилива средстава од акциза у буџет Републике.

У августу 2005. године основана је Управа за трезор, која је саставни део Министарства финансија. Управа за трезор, која је наследила тадашњу Управу за јавна плаћања и ЗОП, својим одговорним пословањем, врхунским стручним капацитетима и иновативним решењима обезбеђује стабилну и транспарентну буџетску политику, модеран систем јавних финансија и побољшава ефикасност у располагању новцем пореских обвезника.

### 3.3. Резултати пореске реформе у овом периоду

Свеобухватно посматрано, у периоду од 2001. до 2007. године забележен је значајан привредни раст, смањена је инфлација, повећане су девизне резерве и одржана је стабилност курса. Донето је преко 400 системских закона којима се уређује тржишни систем и који су у великој мери усаглашени са прописима Уније. Овим законима у већој мери је реформисан финансијски сектор, а у мањој мери јавни сектор. Правци наставка започетих реформи односили су се на приватизацију јавних предузећа, политику конкурентности, развој небанкарског сектора, реформу пензијског система и успостављање дисциплине у погледу примене донетих системских закона<sup>14</sup>.

Влада Србије је 2008. године образовала радно тело - Јединицу за спровођење свеобухватне реформе прописа, чији задатак је био оперативно спровођење СРП. Грађани и привредни субјекти, у свакодневном животу, били су суочени са непотребним административним процедурама које су повећавале трошкове живота и пословања, па се указала потреба да се неефикасни прописи који уређују такве процедуре ставе ван снаге или да се промене. Поред тога, уочено је и постојање прописа који се у пракси не примењују, које је требало ставити ван снаге у циљу повећања правне сигурности, што је био додатни мотив за спровођење СРП. Приватни сектор је по први пут укључен у креирање прописа као партнер Владе и органа државне управе, што представља највеће достигнуће СРП.

<sup>13</sup> Овај неопорезиви износ је, већ од 1. фебруара 2007. године, усклађен на 5.050 динара (примењивао се до 31. јануара 2008. године).

<sup>14</sup> Маринко Бошњак, „Социоекономски и структурни напредак Србије у транзиционом периоду 2001-2007. година“, *Финансије* бр. 1-6/2008, стр. 9 и 10.

#### 4. ПОРЕСКЕ РЕФОРМЕ ОД 2009. ГОДИНЕ

Крај 2008. године обележила је светска економска криза, чији ефекти нису одмах имали ефекте на привреду и финансије Србије. Почетком 2009. године, као механизам одбране од светске економске кризе, измењени су и допуњени Закон о порезима на имовину<sup>15</sup>, Закон о акцизама<sup>16</sup>, Закон о пензијском и инвалидском осигурању<sup>17</sup> и донет је нови Закон о привременом изузимању од опорезивања порезом на доходак грађана одређених врста прихода<sup>18</sup> (овај закон се примењивао само у 2009. години).

Међутим, и поред предузетих мера, присутно је заустављање прилива иностраног капитала, снажна контракција спољнотрговинске размене и унутрашње привредне активности, тако да је реално било очекивати смањење прихода<sup>19</sup>. Стога су, у току 2009. године, измењени и допуњени Закон о акцизама<sup>20</sup>, Закон о порезима на употребу, држање и ношење добара<sup>21</sup>, Закон о порезу на доходак грађана<sup>22</sup>, а донет је и Закон о привременом смањењу плата, односно зарада, нето накнада и других примања у државној администрацији и јавном сектору<sup>23</sup>.

Светска економска криза веома брзо се пренела и на наше просторе и условила да се сваке године, макар једном, па и више пута у току године, промени сет пореских закона, како би се смањио буџетски дефицит и сузбила сива економија.

У складу са тим, у 2010. години, у више наврата, допуњавани су и мењани следећи порески закони:

- Закон о порезу на добит предузећа<sup>24</sup> - мења име у Закон о порезу на добит правних лица, а измене се односе на раздвајање издатака репрезентације од издатака за рекламу и пропаганду, при чему се као расход у пореском билансу признају издаци за рекламу и пропаганду у износу до 5% укупног прихода, док се издаци за репрезентацију признају само у износу од 0,5% укупног прихода (до ових измена, у збиру се признавало до 3% укупног прихода). Поред тога, изменама наведеног закона утврђено је да се пренос пословних губитака, утврђених у пореском билансу на рачун будуће добити утврђене у пореском билансу, може извршити најдуже пет година, уместо раније прописаних десет;
- Закон о порезу на доходак грађана<sup>25</sup> - изменама овог закона прописано је да

---

<sup>15</sup> “Сл. гласник РС”, бр. 5/09.

<sup>16</sup> “Сл. гласник РС”, бр. 5/09.

<sup>17</sup> “Сл. гласник РС”, бр. 5/09.

<sup>18</sup> “Сл. гласник РС”, бр. 5/09.

<sup>19</sup> Милица Бисић, Институционалне реформе у 2009. години (јавне финансије), Центар за либерално-демократске студије, страна 90.

<sup>20</sup> “Сл. гласник РС”, бр. 31/09.

<sup>21</sup> “Сл. гласник РС”, бр. 31/09.

<sup>22</sup> “Сл. гласник РС”, бр. 31/09 и 44/09.

<sup>23</sup> “Сл. гласник РС”, бр. 31/09.

<sup>24</sup> “Сл. гласник РС”, бр. 18/10.

<sup>25</sup> “Сл. гласник РС”, бр. 18/10.

се обвезником пореза на приходе од самосталне делатности сматра свако друго физичко лице које је обвезник ПДВ и извршено је смањење стопа пореза на приходе од капитала и капиталног добитка са 20%, на 10%;

- ЗПППА<sup>26</sup> - изменама овог закона смањена је висина каматне стопе због отежаних услова привређивања услед дејства светске економске кризе, усвојени су дужи рокови за одлагање плаћања пореског дуга правним лицима над којима се спроведи стечај реорганизацијом, уведена је могућност изрицања заштитне мере забране вршења одређених делатности у трајању од шест месеци до три године за пореске обвезнике који учине одређену врсту истог пореског прекршаја у року од две године од дана правоснажности осуђујуће пресуде за исту врсту пореског прекршаја и др.;
- Закон о акцизама<sup>27</sup> - повећан је износ акцизе за све врсте моторних бензина, дизел горива и за остале акцизне производе наведене у члану 9. овог закона;
- Закон о порезима на употребу држање и ношење добара<sup>28</sup> - укинут је порез на употребу мобилних телефона почев од 1. јануара 2011. године;
- Закон о порезима на имовину<sup>29</sup> – утврђена је већа пореска основица за обвезнике који не воде пословне књиге, јер је смањена стопа амортизације за коју се умањује вредност непокретности и проширена су пореска ослобођења код пореза на имовину, а извршене измене примењују се приликом утврђивања пореза на имовину у тзв. статистици за 2011. годину.

#### 4.1. Измене пореских закона у 2011. години

Након предузетих мера и измене пореских закона, дошло је до благог опоравка привредне активности у 2010. години. Међутим, присутни су проблеми у вези са наплатом потраживања, пораст несолвентности привредних субјеката и раст незапослености.

Ради превазилажења ових проблема, у 2011. години настављена је пореска реформа и у том смислу измењени су и допуњени:

- Закон о порезима на имовину<sup>30</sup> - овим изменама прописан је нови начин утврђивања пореза на имовину, према стопама прописаним одлукама јединице локалне самоуправе, уз прописивање максималне законске стопе;
- Закон о порезима на употребу, држање и ношење добара<sup>31</sup> - изменама овог закона уведено је пореско ослобођење за употребу мооторних возила чији погон је искључиво електрични;

<sup>26</sup> “Сл. гласник РС”, бр. 53/10.

<sup>27</sup> “Сл. гласник РС”, бр. 101/10.

<sup>28</sup> “Сл. гласник РС”, бр. 101/10.

<sup>29</sup> “Сл. гласник РС”, бр. 101/10.

<sup>30</sup> “Сл. гласник РС”, бр. 24/11 и 78/11.

<sup>31</sup> “Сл. гласник РС”, бр. 24/11.



- Закон о порезу на доходак грађана<sup>32</sup> – основне измене односе се на увећење нових пореских изузимања за приходе физичких лица и усаглашавање са новом мером инфлације – индексом потрошачких цена, уместо раста цена на мало за потребе усклађивања динарских износа из овог закона;
- Закон о доприносима за обавезно социјално осигурање<sup>33</sup> - у овом закону извршене су измене појма пореског обвезника и дефиниције самосталних уметника као осигураника, прецизирана је основица доприноса за предузетнике који се налазе на породилском одсуству и извршен је низ правно-техничких усаглашавања.

Као резултат измене наведених закона, пред крај 2011. године дошло је до пораста учешћа пореза на потрошњу и социјалних доприноса, уз благо опадање учешћа непореских и осталих пореских прихода.

#### 4.2. Измене пореских закона у 2012. години

Наставак реформи уследио је у септембру 2012. године, када су поново промењени следећи порески закони:

- Закон о ПДВ<sup>34</sup> – са циљем унапређења целокупног система ПДВ, уведена су нова системска решења која до тада нису постојала (утврђивање и плаћање ПДВ по систему наплаћене реализације) и повећана је општа стопа ПДВ са 18% на 20%;
- Закон о порезу на доходак грађана<sup>35</sup> - повећана је стопа пореза на приходе од капитала, капиталне добитке и приходе од осигурања са 10% на 15%, а примања запослених и чланова управе привредног друштва по основу учешћа у добити више се не сматрају приходом од капитала, већ другим приходима;
- Закон о акцизама<sup>36</sup> - утврђени су деривати нафте који су предмет опорезивања акцизом, прописан је начин утврђивања и остваривања права на рефакцију плаћене акцизе и прописан је нови начин опорезивања кафе акцизом;
- Закон о пореском поступку и пореској администрацији<sup>37</sup> - изменама овог закона пренете су надлежности на Пореску управу за обављање послова државне управе у области игара на срећу, издавање и одузимање овлашћења за обављање мењачких послова и контролу мењачких послова, као и других

<sup>32</sup> “Сл. гласник РС”, бр. 50/11.

<sup>33</sup> “Сл. гласник РС”, бр. 52/11.

<sup>34</sup> “Сл. гласник РС”, бр. 93/12.

<sup>35</sup> “Сл. гласник РС”, бр. 93/12.

<sup>36</sup> “Сл. гласник РС”, бр. 93/12.

<sup>37</sup> “Сл. гласник РС”, бр. 93/12.

послова који су били у надлежности Девизног инспектората<sup>38</sup>;

- Закон о порезу на добит правних лица<sup>39</sup> - приликом отписа вредности појединачних потраживања, уместо доказивања ненаплативости потраживања судским путем, уводи се либералнији критеријум за признавање отписа потраживања, при чему је довољно да је покренут судски поступак или да је пријављено потраживање од дужника у ликвидацији или стечају. Почев од утврђивања пореза на добит за 2013. годину примењују се нова стопа пореза од 15%, издаци за рекламу и пропаганду признају се као расход у износу до 10% укупног прихода, уместо досадашњих 5%. Почев од 1. јануара 2013. године, укинута је право на порески кредит по основу улагања у поједине делатности.

Иако се много очекивало од ове промене пореских закона, пре свега Закона о ПДВ, у 2012. години наплата прихода, пре свих ПДВ и акциза на дуванске прерађевине, била је нижа од очекиване. Главни разлог подбачаја прихода на потрошњу, представља пад реалних примања становништва, самим тим и куповне моћи. Поред тога, приметан је раст сиве економије.

Међутим, осим наведених пореских облика, забележен је значајан подбачај и код пореза на добит и непореских прихода, тако да је био очекиван наставак спровођења пореске реформе.

#### **4.3. Измене пореских закона у 2013. години**

У мају, па након тога и у децембру 2013. године, промењени су следећи порески и други закони:

- Закон о порезу на доходак грађана<sup>40</sup> - почев до 30. маја 2013. године, смањена је стопа пореза на зараде са 12% на 10%, уз истовремено повећање неопорезивог износа зараде са 8.776, на 11.000 динара и уведена је лична зарада предузетника. Од 1. јануара 2014. године уведено је самоопорезивање код предузетника и укинута је право на паушално опорезивање предузетника који обављају делатност рачуноводствених, књиговодствених и ревизорских послова, послова пореског саветовања и рекламирања и истраживања тржишта, а лимит за паушално опорезивање подигнут је са 3.000.000, на 6.000.000 динара. У потпуности је промењен порески третман прихода од пољопривреде и шумарства;
- Закон о доприносима за обавезно социјално осигурање<sup>41</sup> - почев од 30.

<sup>38</sup> Ступањем на снагу Закона о изменама и допунама ЗПППА, почев од 6. октобра 2012. године, престао је са радом Девизни инспекторат, а Пореска управа је преузела запослене и постављена лица у Девизном инспекторату, као и њихов пословни простор, предмете, информациони систем, архиву, опрему и средства за рад.

<sup>39</sup> "Сл. гласник РС", бр. 119/12.

<sup>40</sup> "Сл. гласник РС", бр. 47/13 и 108/13.

<sup>41</sup> "Сл. гласник РС", бр. 47/13 и 108/13.

маја 2013. године, повећана је стопа доприноса за ПИО који се плаћа из основице са 11% на 13%, тако да је повећана и збирна стопа доприноса са 22% на 24% и уведена је лична зарада предузетника, као основица за плаћање доприноса;

- Закон о порезу на добит правних лица<sup>42</sup> - извршене су измене приликом обухвата пореских обвезника, повећан је процентуални износ издатака за здравствене, образовне, научне, хуманитарне, верске и друге намене, који се признају као расход у пореском билансу са 3,5%, на 5%. Почев од 1. јануара 2014. године, укинута је право на порески кредит по основу улагања у основна средства и померен је рок за предају пореске пријаве и плаћање пореза на добит;
- Закон о порезима на имовину<sup>43</sup> - почев од 1. јануара 2014. године, измењен је предмет опорезивања порезом на имовину, уведена је обавеза јединица локалне самоуправе да, до 30. новембра текуће године, објаве акте о утврђивању просечних цена квадратног метра, одређивању зона, коефицијента за непокретности у зонама, који су неопходни за утврђивање пореза на имовину обвезника који воде пословне књиге. Код пореза на наслеђе и поклон повећан је неопорезиви износ са 30.000, на 100.000 динара и утврђено је изузимање из предмета опорезивања за поклон који правно лице укључује у обрачун основице за опорезивање порезом на добит правних лица;
- Закон о акцизама<sup>44</sup> - прописана су ослобођења од плаћања акцизе за биогорива и биотечности које продаје произвођач, односно увозник, а чији промет се врши на основу међународних уговора, као и право на рефакцију плаћене акцизе на биогорива и биотечности, који се користе за транспортне сврхе и грејање, као и на биотечности које се користе у производњи енергије;
- ЗПППА<sup>45</sup> - прецизирана су овлашћења Пореске управе у вези са пословима који су били у надлежности Девизног инспектората, затим прецизније су дефинисани услови престанка пореске обавезе и усвојен је нови концепт пореске пријаве за порез по одбитку. Од 1. јануара 2014. године уводи се нова појединачна пореска пријава за порезе који се обрачунавају и плаћају по одбитку, која ће се достављати електронским путем<sup>46</sup>;
- Закон о ПДВ<sup>47</sup> - почев од 1. јануара 2014. године, повећана је посебна стопа ПДВ са 8% на 10% и проширен је круг лица која остварују право на ПДВ надокнаду.

---

<sup>42</sup> “Сл. гласник РС”, бр. 47/13 и 108/13.

<sup>43</sup> “Сл. гласник РС”, бр. 47/13.

<sup>44</sup> “Сл. гласник РС”, бр. 47/13.

<sup>45</sup> “Сл. гласник РС”, бр. 47/13 и 108/13.

<sup>46</sup> Из техничких разлога, електронско достављање нове појединачне пореске пријаве ППП ПД у електронском облику, почело је да се примењује од 1. марта 2014. године.

<sup>47</sup> “Сл. гласник РС”, бр. 108/13.

Поред предузетих мера, и даље је присутан фискални дефицит. Наиме, поред уобичајено мање економске активности на почетку године, дошло је до промене динамике за уплату пореза на добит према коначном обрачуну, где је рок из марта померен на крај јуна, тако да је уследио пад остварених прихода по овом основу. Приходи од акциза на дуванске прерађевине остварени су у износу нижем од очекиваних услед формирања залиха, као и уплате акциза по нижим стопама. Са друге стране, поједине расходне категорије извршене су више него што је планирано.

#### 4.4. Измене пореских закона и доношење нових у 2014. години

У 2014. години Влада Србије спроводи нову пореску реформу, која се односи на измену следећих закона:

- Закон о пореском поступку и пореској администрацији<sup>48</sup> - дато је овлашћење Пореској управи да издаје прекршајне налоге, проширен је круг лица која могу да испуне пореску обавезу, проширује се круг случајева у којима се не може доделити ПИБ, а најрадикалније промене извршене су у делу закона којим се уређују порески прекршаји, при чему су укинуте казнене одредбе у свим материјалним пореским законима: Закону о ПДВ, Закону о акцизама, Закону о порезима на имовину, Закону о порезу на добит правних лица, Закону о порезу на доходак грађана, Закону о доприносима за обавезно социјално осигурање, Закону о порезима на употребу, држање и ношење добара и Закону о порезу на премије неживотних осигурања;
- Закон о порезу на доходак грађана<sup>49</sup> - почев од 1. јула 2014. године, са циљем отклањања сиве зоне из области запошљавања, прописан је нови систем олакшица у случају запошљавања нових радника независно од старосне границе;
- Закон о доприносима за обавезно социјално осигурање<sup>50</sup> - почев од 1. августа 2014. године, повећана је збирна стопа доприноса за ПИО са 24% на 26% (стопа доприноса за ПИО која се плаћа из основице, повећана је са 13% на 14%, а стопа доприноса за ПИО која се плаћа на основицу са 11% на 12%), збирна стопа доприноса за здравствено осигурање смањена је са 12,3% на 10,3% (стопа доприноса за здравствено осигурање која се плаћа из основице и на основицу смањена је са 6,15% на 5,15%);
- Закон о изменама и допунама Закона о порезу на добит правних лица<sup>51</sup> - примењује се од 26. децембра 2014. године, али се поједине одредбе примењују на утврђивање пореза на добит за 2014. годину. Овим изменама стварају се услови за подношење пореске пријаве искључиво у

<sup>48</sup> “Сл. гласник РС”, бр. 68/14.

<sup>49</sup> “Сл. гласник РС”, бр. 57/14.

<sup>50</sup> “Сл. гласник РС”, бр. 57/14.

<sup>51</sup> “Сл. гласник РС”, бр. 142/14.

електронском облику, омогућава се обвезницима да се на терет расхода признају и издаци за хуманитарну помоћ, односно отклањање последица насталих у случају ванредне ситуације, уједначава се порески третман прихода које остварују чланови друштва након окончања поступка ликвидације, односно стечаја, стварају се услови за праведније опорезивање недобитних организација, као и обвезника у поступку ликвидације, односно стечаја.

Поред наведеног, извршене су и измене и допуне Закона о раду<sup>52</sup>, које су почеле да се примењују од 29. јула 2014. године, а изазвале су доста пажње и негодовање јавности и имале значајан утицај на порески третман појединих примања физичких лица.

Изменама и допунама Уредбе о накнади трошкова и отпремнини државних службеника и намештеника<sup>53</sup>, извршен је директан утицај на смањење неопорезивог износа дневнице за службени пут у иностранство на 15 евра за сваких 24 сата проведена на службеном путу, с обзиром на то да је Законом о порезу на доходак грађана прописано да је неопорезиви износ онај који је обавезујући за исплату према овој уредби.

Ради очувања финансијског система у Србији и система плата и зарада у јавном сектору, од 1. новембра 2014. године почео је да се примењује Закон о привременом умањењу основица за обрачун и исплату плата, односно зарада и других сталних примања код корисника јавних средстава<sup>54</sup>, којим је замењен Закон о умањењу нето прихода лица у јавном сектору<sup>55</sup>. Његовим доношењем остварен је континуитет, мада у измењеном облику, у поступку умањења плата, односно зарада запослених у јавном сектору.

Применом наведених мера фискалне консолидације и рационализације јавног сектора, у 2015. години очекивали су се резултати, како на приходној, тако и на расходној страни. На приходној страни очекивани су додатни приходи по основу примене Закона о привременом уређивању основица за обрачун и исплату плата, односно зарада и других сталних примања код корисника јавних средстава, као и даља борба у сузбијању сиве економије, а на расходној, очекивани су резултати од смањења зарада запослених у јавном сектору и пензија, као и смањења субвенција.

Већ у новембру 2014. године, смањен је просечан број формално запослених и просечна реална зарада у јавном сектору. Међутим, катастрофалне поплаве из маја 2014. године, пад привредне активности, извоза и инвестиционе потрошње, довеле су до пада потрошње домаћинства и самим тим до пада прихода од наплате пореза на потрошњу на годишњем нивоу у односу на први квартал 2014. године.

---

<sup>52</sup> “Сл. гласник РС”, бр. 75/14.

<sup>53</sup> “Сл. гласник РС”, бр. 84/15.

<sup>54</sup> “Сл. гласник РС”, бр. 116/14.

<sup>55</sup> “Сл. гласник РС”, бр. 108/13. Закон се примењивао на исплате нето прихода запослених у јавном сектору од 1. јануара до 31. октобра 2014. године.

#### 4.5. Измене пореских закона и доношење нових од 2015. године до данас

У току 2015. године више пута су мењане одредбе следећих пореских закона:

- Закона о ПДВ<sup>56</sup> - од 1. јануара 2015. године, промењена је одредба која се односи на остваривање права на пореско ослобођење са правом на одбитак претходног пореза код промета добара и услуга по уговорима о донацији, са циљем стварања услова за потпуно пореско ослобођење промета добара и услуга према пројектима ИПА фондова. Крајем године, поново су измењене одредбе Закона о ПДВ<sup>57</sup>, које се примењују од 15. октобра 2015. године, а у највећем делу се односе на измене у области грађевинске делатности и повраћаја робе. Овим изменама прописано је да се пореским дужником сматра прималац услуга из области грађевинске делатности који је обвезник ПДВ или је лице из члана 9. став 1. овог закона, за промет који је извршио обвезник ПДВ. За робу која се враћа као непродата прописана је обавеза издавања рачуна и обухватања таквог повраћаја као новог промета, осим у изузетим случајевима. Уведен је појам пореског пуномоћника, прописано је да се превоз путника и њиховог пратећег пртљага опорезује посебном стопом ПДВ од 10%, уведена је обавеза достављања обрачуна ПДВ приликом достављања пореске пријаве од 1. јануара 2017. године и бројне друге измене;
- Закона о пензијском и инвалидском осигурању<sup>58</sup> - почев од 1. јануара 2015. године, изједначени су услови за одлазак у старосну пензију осигураника жена и осигураника мушкараца и уведена је превремена старосна пензија;
- Закона о акцизама<sup>59</sup> - од 1. јануара 2015. године прописано је да се аконтационо плаћање акцизе уједно сматра и коначном обавезом, стварају се услови за подношење пореске пријаве за акцизу електронским путем и продужен је рок за примену неких пореских ослобођења за течни нафтни гас и остале деривате нафте;
- Закона о порезу на добит правних лица<sup>60</sup> - од 1. јануара 2016. године прецизиран је појам недобитних организација, проширена је могућност отписа потраживања, промењен је порески третман ликвидације и стечаја, извршене су промене у вези са признавањем дугорочних резервисања, промене код капиталних добитака и др. Почев од 1. марта 2016. године уведен је порез по одбитку на накнаду за услуге које се прижају или користе на територији Републике. Обрачун овог пореза врши резидентно правно лице, приликом исплате прихода нерезидентном правном лицу по наведеном основу;

---

<sup>56</sup> “Сл. гласник РС”, бр. 142/14.

<sup>57</sup> “Сл. гласник РС”, бр. 83/15.

<sup>58</sup> “Сл. гласник РС”, бр. 75/14.

<sup>59</sup> “Сл. гласник РС”, бр. 142/14.

<sup>60</sup> “Сл. гласник РС”, бр. 112/15.

- ЗПППА<sup>61</sup> - од 1. јануара 2016. године, прописана је: обавеза подношења пореских пријава од стране ливидационог, односно стечајног управника, немогућност брисања предузетника из регистра без доказа о престанку пореских обавеза, одлагање рокова за подношење пореских пријава у електронском облику, нови редослед распореда уплаћених средстава, измена у поступку принудне наплате, поновно увођење одредбе о незастаревању доприноса за обавезно социјално осигурање и др.;
- Закона о порезу на доходак грађана<sup>62</sup> - од 1. јануара 2016. године, извршене су измене у смислу продужења рока за коришћење постојећих олакшица за запошљавање нових радника и увођење нових, за микро и мала правна лица и предузетнике. Поред тога, повећан је неопорезиви износ дневнице за службени пут у иностранство на 50 евра, на другачији начин утврђен је неопорезиви износ накнаде за коришћење сопственог аутомобила у службене сврхе, уведено је пореско ослобођење у износу од 12.000 динара годишње за награде, новчану помоћ и друга давања физичким лицима која нису запослена код исплатиоца;
- Закона о доприносима за обавезно социјално осигурање<sup>63</sup> - од 1. јануара 2016. године, извршено је уподобљавање измењеним одредбама Закона о порезу на доходак грађана, које се односи на продужење рока за коришћење олакшица приликом запошљавања нових радника и прописивање нових олакшица;
- Закона о порезима на употребу, држање и ношење добара<sup>64</sup> - од 1. јануара 2016. године, усклађивање износа пореза утврђених овим законом, врши се у децембру, а новоусклађени износи примењују се у наредној години.

Од 1. октобра 2015. године почео је да се примењује Закон о платним услугама<sup>65</sup>, чиме су створени услови да Србија након приступања Унији буде укључена у европски платни систем. Почетком примене овог закона престала је да се примењује већина одредби Закона о платном промету<sup>66</sup>. Поред тога, од 1. октобра 2015. године почео је да се примењује и Закон о обављању плаћања правних лица, предузетника и физичких лица која не обављају делатност<sup>67</sup>, чије доношење је било неопходно за развој тржишта платних услуга у нашој земљи.

Поред тога, усвојен је Закон о систему плата запослених у јавном сектору<sup>68</sup>, који је ступио на снагу 9. марта 2016. године, а којим се прописује прелазак на систем јединствене основице за обрачун и исплату плата запослених у јавном сектору, како би се обезбедила упоредивост плата запослених у јавном сектору.

<sup>61</sup> “Сл. гласник РС”, бр. 112/15.

<sup>62</sup> “Сл. гласник РС”, бр. 112/15.

<sup>63</sup> “Сл. гласник РС”, бр. 112/15.

<sup>64</sup> “Сл. гласник РС”, бр. 112/15.

<sup>65</sup> “Сл. гласник РС”, бр. 139/14.

<sup>66</sup> “Сл. лист СРЈ”, бр. 3/02 и 5/03 и “Сл. гласник РС”, бр. 43/04, ... и 31/11.

<sup>67</sup> “Сл. гласник РС”, бр. 68/15.

<sup>68</sup> “Сл. гласник РС”, бр. 18/16.

## 5. РЕЗУЛТАТИ СПРОВЕДЕНИХ ПОРЕСКИХ РЕФОРМИ

Реформа пореског система Србије спроведена је у неколико фаза и углавном је била условљена променама у политичком систему. Након победе демократске опозиције, на изборима одржаним 24. септембра 2000. године, створени су предуслови да се спроведе закаснела транзиција у Србији<sup>69</sup>.

Од 2001. године, реформе пореског система спровођене су са циљем реинтеграције наше земље у међународне организације, али светска економска криза, чије последице су почеле да се одражавају на привреду Србије у 2009. години, условила је да главни акценат тих реформи буде на опоравку привреде од последица кризе. Као резултат, остварен је брз повратак наше земље у међународне институције, обезбеђена је значајна међународна финансијска помоћ, успостављена је стабилност цена и девизног курса.

Основни циљ економских реформи било је што брже укључивање, односно повратак наше земље у међународне организације, како би се привукли страни инвеститори и страна финансијска помоћ. У кратком року, Србија је враћена у међународне организације, обезбеђена је међународна финансијска помоћ, а чврстом монетарном и фискалном политиком либерализоване су домаће цене и спољна трговина и успостављена је макроекономска стабилност.

У периоду од 2001. до 2008. године Србија је забележила добре макроекономске резултате, али су кључни транзициони проблеми били унутрашња и спољна неравнотежа и висок ниво незапослености и сиромаштва. На структурном плану, у наведеном периоду Србија заостаје у реформи јавног сектора (реструктурирање и приватизација јавних предузећа, реформа јавних служби и државне управе) и у реформи правосуђа.

У прве четири године посматраног периода, у спољнотрговинској размени услуга остварен је суфицит, док је у периоду од 2005. до 2008. године Србија бележила већи увоз од извоза услуга. У целом посматраном периоду, изузев у 2008. години, остварен је суфицит у укупном платном билансу Србије.

У периоду од 2005. до 2007. године, Србија је остварила динамичан привредни раст, висок раст извоза, значајан прилив страних директних инвестиција, побољшање ефикасности привреде, развој финансијског сектора и висок раст девизних резерви. Међутим, позитивни макроекономски резултати били су праћени убрзањем инфлације, растом спољнотрговинског дефицита, порастом зарада изнад раста продуктивности, растом јавне потрошње и високим нивоом незапослености.

Почев од трећег квартала 2008. године, када су се ефекти светске економске кризе прелили у Србију, долази до значајних осцилација курса динара, пада привредне активности, смањења прилива капитала у виду кредита, директних страних инвестиција, што је довело до дефицита платног биланса Србије.

У наредним годинама, дефицит платног биланса све више се продубљивао, пошто је прилив страних директних инвестиција знатно смањен, а дефицит текућих трансакција више није било могуће покривати приходима од приватизације, пошто

---

<sup>69</sup> Маринко Бошњак, „Основни резултати и изазови реформи у Србији“, *Финансије*, бр. 1-6/2004, страна 72.



је процес приватизације практично завршен. Како се дефицит повећавао, тако је и одлив девиза из Србије био израженији, што је довело до значајног пада вредности динара у односу на стране валуте.

Фискални дефицит сектора државе на крају 2011. године износио је 158,4 млрд. динара и за 5 млрд. динара је већи од планираног дефицита за 2011. годину<sup>70</sup>. Прекорачење фискалног дефицита није био резултат повећаног трошења, јер је потрошња остала испод границе постављене у договору са ММФ и утврђене ребалансом буџета Србије. Пре свега, прекорачење дефицита резултат је мање реализације јавних прихода у односу на постављени план.

У четвртом кварталу 2011. године, у структури прихода доминирају социјални доприноси са 26,2% и ПДВ са 26,1%. Следећи по величини учешћа су непорески приходи са 13,8%, а следе приходи од акциза са 12,3% и порез на доходак грађана са учешћем од 11,6%<sup>71</sup>. У овом периоду приметан је раст учешћа пореза на потрошњу и социјалних доприноса, док благо опада учешће непореских прихода и осталих пореских прихода.

У првих девет месеци 2012. године, фискални дефицит сектора државе износио је 148,1 млрд. динара<sup>72</sup>. Приходи су се кретали у складу са очекивањима у овом периоду. После очекивано нижих прихода у првом кварталу, током другог и трећег квартала 2012. године, дошло је до значајнијег раста свих категорија прихода. Дефицит је у трећем кварталу био нижи него у прва два квартала, али је номинални и реални раст расхода у периоду јануар – септембар 2012. године довео до већег дефицита од планираног на крају овог периода.

У структури прихода у периоду јануар - септембар 2012. године преовлађују социјални доприноси са 27,3% и ПДВ са 26,2%, прате их приходи од акциза од 12,9%, порез на доходак грађана са учешћем од 11,8%, непорески приходи са 11,3%, порез на добит са 4,4% и остали порески приходи са учешћем од 3,2%<sup>73</sup>. Иако промене у структури у односу на 2011. годину нису знатне, може се рећи да у 2012. години расте учешће пореза на потрошњу, док благо опада учешће социјалних доприноса, непореских прихода и осталих пореских прихода.

На крају 2013. године, фискални дефицит износио је 181,2 млрд. динара, односно 5,0% БДП. Приходи су се остварили мање од очекиваних услед раста сиве економије и кретања појединих макроекономских варијабли. Са друге стране и поједине расходне категорије извршене су знатно мање него што је планирано<sup>74</sup>.

У четвртом кварталу 2013. године, у структури прихода преовлађују социјални доприноси са 28,9% и ПДВ са 24,6%. Следећи по величини учешћа су приходи од

<sup>70</sup> Преглед макроекономских и фискалних кретања октобар – децембар 2011, страна 19, [www.mfin.gov.rs](http://www.mfin.gov.rs).

<sup>71</sup> Преглед макроекономских и фискалних кретања октобар – децембар 2011, страна 19, [www.mfin.gov.rs](http://www.mfin.gov.rs).

<sup>72</sup> Преглед макроекономских и фискалних кретања јул – септембар 2012, страна 21, [www.mfin.gov.rs](http://www.mfin.gov.rs).

<sup>73</sup> Преглед макроекономских и фискалних кретања јул – септембар 2012, страна 21, [www.mfin.gov.rs](http://www.mfin.gov.rs).

<sup>74</sup> Квартални преглед макроекономских и фискалних кретања октобар-децембар 2013. године, страна 44, [www.mfin.gov.rs](http://www.mfin.gov.rs).

акциза од 13,8%, затим непорески приходи са 12,8%, порез на доходак грађана са учешћем од 10,4%, порез на добит са 3,9% и остали порески приходи са учешћем од 2,9%<sup>75</sup>. У четвртом кварталу ове године, у односу на исти период претходне године, опада учешће пореза на доходак грађана, као последица смањене стопе пореза на зараде. У односу на четврти квартал 2012. године порасло је учешће пореза на добит, доприноса и акциза, што је резултат повећања стопа ових пореских категорија.

У првом кварталу 2014. године, фискални дефицит износио је 64,5 млрд. динара. У овом кварталу, у структури прихода доминирају социјални доприноси са 29,5% и ПДВ са 27,8%, а затим следе приходи од акциза од 12,8%, непорески приходи са 9,8%, порез на доходак грађана са учешћем од 9,6%, порез на добит са 4,6% и остали порески приходи са учешћем од 3,2%<sup>76</sup>. У овом периоду, у односу на исти период претходне године, учешће ПДВ и доприноса, као и непореских прихода веће је захваљујући тзв. солидарном порезу, који у суштини представља непорески приход.

У договору са ММФ, а ради прецизног и транспарентног праћења прихода, расхода и резултата републичког буџета и буџета опште државе, од 2015. године примењује се нова методологија планирања и извештавања о кретањима у јавним финансијама. Према овој методологији, дефицит опште државе у 2014. години износио је 258,0 млрд. динара, односно 6,6% БДП, с обзиром да су расходи "испод црте" који се према новој методологији укључују у обрачун резултата износили 70,5 млрд. динара. Према оригиналном плану са почетка године, циљани дефицит опште државе са расходима "испод црте" износио је 286 млрд. динара или 7,4% БДП (прерачунато у односу на садашњу процену номиналног БДП за 2014. годину)<sup>77</sup>.

У 2014. години, уведена је строга контрола запошљавања, тако да је раст расхода за запослене заустављен. На приходној страни повећана је посебна стопа ПДВ са 8% на 10%, а значајни резултати су се очекивали од борбе против сиве економије. На расходној страни, међутим, све већи значај имају расходи по основу камата, решавање проблема у јавним предузећима и финансијском сектору, тако да је и циљани дефицит веома висок.

Због спровођења ванредних парламентарних избора и последица катастрофалних мајских поплава, током 2014. године, расходи су додатно повећани, а издвојена су и додатна средства за финансирање проблематичних делова јавног сектора. Мере фискалне консолидације нису дале очекивани резултат код одређених пореских категорија. И даље је присутан подбачај наплате акциза на дуванске прерађевине, упркос све већој борби против сивог тржишта, док је код акциза на нафтне деривате остварен пребачај у односу на иницијални буџет, иако није дошло до драстичног повећања потрошње. Раст је углавном резултат увођења маркирања

<sup>75</sup> *Квартални преглед макроекономских и фискалних кретања октобар-децембар 2013. године*, страна 44 и 45, [www.mfin.gov.rs](http://www.mfin.gov.rs)

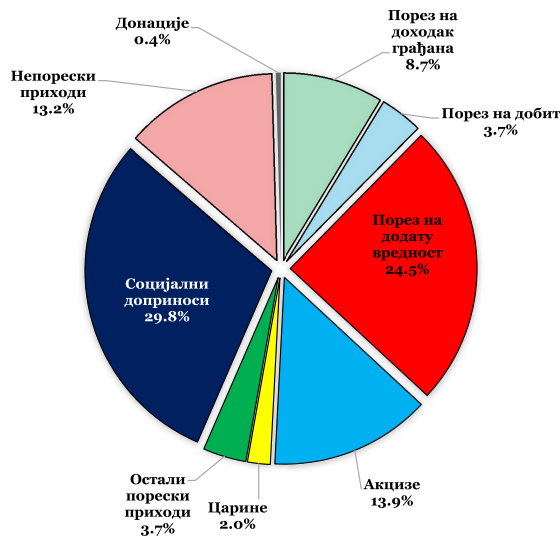
<sup>76</sup> *Квартални преглед макроекономских и фискалних кретања јануар-март 2014. године*, страна 28, [www.mfin.gov.rs](http://www.mfin.gov.rs).

<sup>77</sup> Саопштење уз Макроекономска кретања 30.1.2015. године, интернет страница Министарства финансија <http://www.mfin.gov.rs/pages/article.php?id=11362>.

горива, чиме се обезбеђује квалитет и контрола промета горива и елиминише сиво тржиште. Приходи од пореза на доходак, чији највећи део чини порез на зараде, су мањи у номиналном и реалном износу у односу на прошлу годину услед смањења стопе и повећања неопорезивог дела<sup>78</sup>.

У 2015. години, у структури консолидованих прихода индиректни порези чине највећу ставку, чак 40,4%, док на страни расхода највеће учешће имају расходи за плате и пензије са 49,3%.<sup>79</sup>

Структура консолидованих прихода у 2015. години, у %



Структура консолидованих расхода у 2015. години, у %



У јануару 2016. години, консолидовани суфицит износио је 30,0 млрд. динара, док је у истом месецу 2015. године износио 15,9 млрд. динара. У структури консолидованих прихода, у јануару 2016. године, индиректни порези чине 46,2%, док на страни расхода највеће учешће имају расходи за плате и пензије са 59,5%. У посматраном периоду, највеће појединачно учешће има ПДВ са 25,5%, следе доприноси за социјално осигурање 24,5% и акцизе са 19,3%, док на расходној страни пензије и даље имају највеће појединачно учешће од 34,5%, а на другом месту су расходи за запослене са 25,0%.<sup>80</sup>

<sup>78</sup> Фискална стратегија за 2015. годину са пројекцијама за 2016. и 2017. годину, Министарство финансија, <http://www.mfin.gov.rs/pages/article.php?id=11109>.

<sup>79</sup> Макроекономска кретања 30.1.2016. године, Министарство финансија, <http://www.mfin.gov.rs/pages/article.php?id=11901>.

<sup>80</sup> Макроекономска кретања 24.2.2016. године, Министарство финансија, <http://www.mfin.gov.rs/pages/article.php?id=11950>.

## ДЕО ДРУГИ

### ПРАВНИ ОКВИР ПОРЕСКОГ СИСТЕМА СРБИЈЕ И МОГУЋИ ПРАВЦИ ЊЕГОВОГ УНАПРЕЂЕЊА

Као резултат спроведених реформи пореског система Србије, постојећи порески систем је у великој мери усклађен са системима развијених земаља, што подразумева да је извршено преношење пореског терета са привреде на грађане. Најзначајнији напредак у реформама, остварен је код пореза на потрошњу, а нешто мањи код опорезивања дохотка и имовине, на чему треба ставити акценат у наредним реформама.

Обавеза плаћања пореза је општа, а прописана је Уставом Србије<sup>81</sup>, тако да је сваки грађанин Србије, који се сматра пореским обвезником, дужан да плаћа порез у складу са својом економском способношћу. Ако узмемо у обзир и чињеницу да је национално опредељење Србије прикључење Унији, следи да се правни оквир мора и даље унапређивати, а државни органи морају предузети све мере ка одлучној борби против пореске евазије и сиве економије.

У постојећем пореском систему Србије постоји шест пореских облика:

- порез на додату вредност,
- акцизе,
- порези на имовину,
- порез на доходак грађана,
- порез на добит правних лица,
- порез на премије неживотног осигурања и
- порез на употребу, држање и ношење добара.

Сваки од ових пореских облика уређен је посебним законом, као и подзаконским актима. Порески систем, уређен на овај начин, не би могао да функционише без упућивања на друге законе, а првенствено на:

- Закон о пореском поступку и пореској администрацији<sup>82</sup>,
- Закон о општем управном поступку<sup>83</sup>,
- Кривични законик<sup>84</sup>,
- Закон о осигурању<sup>85</sup>.

Поред пореског система, фискални систем обухвата систем такси, царина, накнада и доприноса, који су уређени посебним законима, од којих издвајамо значајније<sup>86</sup>:

---

<sup>81</sup> Одредбама члана 91. Устава Републике Србије (“Сл. гласник РС”, бр. 98/06) прописано је да се надлежности РС, аутономних покрајина и јединица локалне самоуправе финансирају из средстава која се обезбеђују из пореза. Обавеза плаћања пореза и других дажбина је према томе општа и заснива се на економској моћи обвезника.

<sup>82</sup> „Сл. гласник РС“, бр. 80/02, ... и 15/16.

<sup>83</sup> „Сл. гласник РС“, бр. 18/16.

<sup>84</sup> „Сл. гласник РС“, бр. 85/05, ... и 108/14.

<sup>85</sup> „Сл. гласник РС“, бр. 55/04, ... и 139/14. У „Сл. гласник РС“, бр. 139/14, објављен је нови *Закон о осигурању*, чијим ступањем на снагу је престао да важи највећи део одредби претходног закона.

- 1) Закон о републичким административним таксама<sup>87</sup>;
- 2) Закон о судским таксама<sup>88</sup>;
- 3) Царински закон<sup>89</sup>;
- 4) Закон о финансирању локалне самоуправе<sup>90</sup>;
- 5) Закон о дувану<sup>91</sup>;
- 6) Закон о доприносима за обавезно социјално осигурање<sup>92</sup>;
- 7) Закон о пензијском и инвалидском осигурању<sup>93</sup>;
- 8) Закон о здравственом осигурању<sup>94</sup>;
- 9) Закон о запошљавању и осигурању за случај незапослености<sup>95</sup>.



У овом делу представљен је правни оквир којим је уређен постојећи порески систем Србије, као и резултати реформи пореских облика и пројекције Владе Србије за наредни трогодишњи период.

<sup>86</sup> Плаћање накнада регулисано је законима из посебних области, као што су *Закон о планирању и изградњи* („Сл. гласник РС”, бр. 72/09, ... и 145/14), *Закон о јавним путевима* („Сл. гласник РС”, бр. 101/05, ... и 93/12), *Закон о заштити животне средине* („Сл. гласник РС”, бр. 135/04, ... и 43/11) и другим посебним законима.

<sup>87</sup> „Сл. гласник РС”, бр. 43/03, ... и 112/15.

<sup>88</sup> „Сл. гласник РС”, бр. 28/94, ... и 106/15

<sup>89</sup> „Сл. гласник РС”, бр. 18/10, 111/12 и 29/15.

<sup>90</sup> Закон је објављен у „Сл. гласник РС”, бр. 62/06, 47/11, 93/12, 99/13 и 125/14, а одредбама члана 15. овог закона прописане су локалне комуналне таксе које могу уводити јединице локалне самоуправе.

<sup>91</sup> „Сл. гласник РС”, бр. 101/05, ... и 5/16.

<sup>92</sup> „Сл. гласник РС”, бр. 84/04, ... и 112/15.

<sup>93</sup> „Сл. гласник РС”, бр. 34/03, ... и 142/14.

<sup>94</sup> „Сл. гласник РС”, бр. 107/05, ... и 10/16.

<sup>95</sup> „Сл. гласник РС”, бр. 36/09, 88/10 и 38/15.

## 1. ПОРЕСКА ЕВАЗИЈА И НАЧИН ЊЕНОГ СУЗБИЈАЊА

Основни циљ сваког модерног пореског система јесте висок ниво пореске културе и пореског морала пореских обвезника. Појачана контрола пословања пореских обвезника, као и доследна примена прописа и смањење корупције, представљају механизме за постизање овог циља. Коришћење јавних прихода на рационалан начин доприноси постизању добровољности у измирењу пореских обавеза<sup>96</sup>.

Контролу правилности и законитости испуњавања пореске обавезе надлежни порески орган врши путем пореске контроле. У поступку пореске контроле надлежни порески орган спроводи канцеларијску контролу, теренску контролу и радње са циљем откривања пореских кривичних дела<sup>97</sup>.

У Србији још увек није развијена пореска култура, која подразумева поштовање права пореских обвезника и испуњавање пореских обавеза као грађанске дужности. Добровољност измирења пореских обавеза бележи стални раст, али су и даље присутни случајеви избегавања плаћања пореза.

Пореска евазија представља феномен, у већој или мањој мери присутан у свим пореским системима, а подразумева низ радњи и мера које предузимају порески обвезници са циљем смањења пореске обавезе или избегавања плаћања пореза у потпуности. Пореска евазија доводи до разноврсних последица, а пре свега до смањења јавних прихода, тако да је њено сузбијање у дугорочном интересу државе. Разликујемо законску евазију<sup>98</sup> и незакониту пореску евазију<sup>99</sup>, а најчешћи облици незаконите евазије су непријављивање оставрених прихода и неподношење пореских пријава за утврђивање пореза, као и нетачно приказивање података у пореској пријави.

Због пореске евазије држава најчешће предузима мере као што је повећање пореских стопа, које се, с друге стране, негативно психолошки одражава на пореске обвезнике, па може довести до евазије пореза и смањења прихода од наплате пореза. Због тога држава мора на системски начин да реши проблем пореске евазије, а не краткорочним мерама, као што је повећање пореских стопа.

Најчешћи случај избегавања плаћања пореза представља избегавање плаћања пореза на потрошњу, на тај начин што се остварени промет приказује у износу мањем од реалног. Решење овог проблема је у увођењу фискалних каса и повезивању фискалних каса обвезника са надлежним пореским органом путем терминала за даљинско читавање промета. Обавеза евидентирања сваког појединачно оствареног промета добара на мало и пружање услуга физичком лицу преко фискалне касе прописана је Законом о фискалним касама<sup>100</sup>, с тим што су овим законом прописани изузеци, па се обавеза евидентирања промета преко фискалне касе не односи на:

---

<sup>96</sup> Весна Нешић „Фискализација као инструмент у борби против пореске евазије и сиве економије“, *Рачуноводство*, бр. 5-6, 2010. година, Савез РР Србије.

<sup>97</sup> Облици пореске контроле прописани су одредбама члана 117. ЗПППА.

<sup>98</sup> Законска евазија подразумева предузимање мера и радњи пореског обвезника, са циљем да се умањи висина пореске обавезе, без повреде позитивних законских прописа.

<sup>99</sup> Незаконита евазија подразумева да порески обвезник избегава плаћање пореза, при чему повређује позитивне законске прописе.

<sup>100</sup> „Сл. гласник РС“, бр. 135/04 и 93/12.

- пољопривредног произвођача и власника самосталне занатске радње који на пијачним тезгама и сличним објектима продају пољопривредне производе, односно сопствене производе занатства и домаће радиности,
- банкарске организације,
- осигуравајуће организације,
- ПТТ и јавна предузећа, која накнаду за продата добра, односно услуге пружене физичким лицима наплаћују испостављањем рачуна о обрачуна потрошње преко мерних инструмената (грејање, гас, телефон, електрична енергија, вода и др.).

Поред тога, Влада Србије донела је Уредбу о одређивању делатности код чијег обављања не постоји обавеза евидентирања промета преко фискалне касе<sup>101</sup>, којом су одређене делатности изузете из обавезе евидентирања оствареног промета преко фискалне касе.

Овом уредбом неке делатности су неправедно изузете из обавезе евидентирања оствареног промета преко фискалне касе, као што је делатност адвоката и такси превозника, због притиска ових обвезника, чиме се одступа од доследне примене прописа и негативно утиче на порески морал пореских обвезника. Наиме, ове делатности не представљају делатности у оквиру којих није технички изводљиво увођење фискалних каса, тако да би се оне морале фискализovati у наредном периоду, чиме би се доследно применио Закон о фискалним касама на све пореске обвезнике.

На пример, код адвокатских услуга могуће је дефинисати услуге са ценовником тих услуга, с обзиром на то да је утврђена Тарифа адвокатских услуга које морају да се придржавају адвокати (заступање, састављање поднеска, састављање уговора, правни савети и др.). Тако дефинисане адвокатске услуге могу се унети у меморију фискалне касе, чиме би и адвокатска делатност била обухваћена обавезом евидентирања оствареног промета преко фискалне касе.

Основни аргумент адвоката против увођења фискалних каса јесте заштита информација добијених од клијената. Према навођењу адвоката, контролом фискалних каса надлежни порески орган би имао увид и у адвокатске списе, који представљају пословну тајну адвоката и клијента. Увид у адвокатске списе за Пореску управу неопходан је само због утврђивања цене по којој се услуга пружа, тако да постоји начин да се избегне одавање пословне тајне, а да се при томе обезбеди увид у договорену цену адвокатске услуге.

Напомињемо да је, од 1. октобра 2014. године, уведена обавеза евидентирања оствареног промета преко фискалне касе за јавне бележнике и извршитеље, што указује на то да нема разлога да и остали правни послови не буду обухваћени овом обавезом.

<sup>101</sup> “Сл. гласник РС”, бр. 61/10, ... и 100/14.

## 2. РЕГУЛАТИВА ИЗ ОБЛАСТИ ПЛАТА, ОДНОСНО ЗАРАДА ЗАПОСЛЕНИХ У ЈАВНОМ СЕКТОРУ

Плате и зараде запослених у појединим деловима јавног сектора уређене су бројним законским и подзаконским актима или општим актима послодаваца. Већим бројем посебних закона уређени су посебни режими плата и зарада за одређене органе и институције<sup>102</sup>. Поред тога, плате запослених у јавним агенцијама и појединим организацијама, које је основала Србија, аутономна покрајина или јединица локалне самоуправе уређују се општим прописима о раду, општим актима саме организације. Бројност прописа којима се уређују плате и друга примања запослених у јавном сектору довела је до неуједначености у правима, услед методолошки неуједначеног приступа начину одређивања плата запослених у јавном сектору, које наводимо у наставку:

- Закон о платама државних службеника и намештеника<sup>103</sup> уређене су плате, накнаде и друга примања државних службеника и намештеника. Основна плата, према овом закону, одређује се множењем основице, која се утврђује за сваку буџетску годину, коефицијентом који је прописан за сваку платну групу, односно платни разред<sup>104</sup>. Поред основне плате, законом је детаљно уређено питање додатка на основну плату, право на накнаду плате, као и право на накнаду трошкова и друга примања;
- Закон о платама у државним органима и јавним службама<sup>105</sup> уређује начин утврђивања плата, додатака, накнада и осталих примања запослених лица у органима и организацијама територијалне аутономије и локалне самоуправе; запослених у јавним службама које се финансирају из буџета Србије, аутономне покрајине и јединица локалне самоуправе; запослених у јавним службама које се финансирају из доприноса за обавезно социјално осигурање и запослених у организацијама обавезног социјалног осигурања. Плата се утврђује помоћу основице и коефицијента, као и додаток на плату, а основна плата чини производ основице и коефицијента. За запослене у јавним службама, које се финансирају из доприноса за обавезно социјално осигурање, предвиђа се и део плате по основу радног учинка (јавне службе у области здравства). Коефицијент се одређује према сложености послова, одговорности, услова рада и стручне спреме;
- Уредба о коефицијентима за обрачун и исплату плата именованих и постављених лица и запослених у државним органима<sup>106</sup> примењује се на запослене у органима јединице локалне самоуправе и аутономне покрајине. Распон коефицијената за ове запослене креће се од 6,40 до 10,77 а могу бити увећани по основу сложености и одговорности послова за додатни

<sup>102</sup> Посебним прописима регулисане су плате и зараде запослених у: појединим министарствима, која су издвојена из општег режима плата државних службеника и намештеника, појединим посебним организацијама, одређеним органима у саставу министарстава и самосталним и независним телима, као и јавним службама и органима аутономне покрајине и јединицама локалне самоуправе.

<sup>103</sup> „Сл. гласник РС“, бр. 62/06, ... и 99/14.

<sup>104</sup> Државни службеници разврстани су у 13 платних група.

<sup>105</sup> „Сл. гласник РС“, бр. 34/01, ... и 21/16.

<sup>106</sup> „Сл. гласник РС“, бр. 44/08 и 2/12.



- коэффицијент. Основица за обрачун и исплату плата запослених у органима јединице локалне самоуправе и аутономне покрајине износи 2.278,66 динара;
- Уредба о коэффицијентима за обрачун и исплату плата запослених у јавним службама<sup>107</sup> обухвата већи део јавног сектора. Основицу утврђује Влада Србије закључком, тако да за јавне службе постоје четири различите основице (за предшколско, основно и средње образовање, високо образовање и студентски стандард, здравствену и социјалну заштиту и установе културе). Поред тога, број основица додатно увећава основице за организације обавезног социјалног осигурања и Централни регистар обавезног социјалног осигурања, које поред распона коэффицијената имају и три врсте основица које се везују за групе послова наведене у овој уредби;
  - Закон о привременом уређивању основица за обрачун и исплату плата, односно зарада и других сталних примања код корисника јавних средстава<sup>108</sup>, привремено су умањене основице, односно плате запослених у јавном сектору за 10%, ради очувања финансијског система у Србији и система плата и зарада у јавном сектору. Доношење овог закона представљало је важан корак ка фискалној консолидацији, имајући у виду да, поред пензија, плате запослених у јавном сектору представљају убедљиво највећи издатак у расходима буџета;
  - Закон о раду<sup>109</sup> представља основни акт којим се у Србији уређују права, обавезе и одговорности из радног односа. Овај закон је у примени од 23. марта 2005. године, а његове радикалне измене извршене су 29. маја 2014. године, којима је омогућено лакше запошљавање и приближавање Србије европском законодавству. У контексту обрачуна и исплате плата и зарада, Закон о раду поставио је у основи правичан једнак систем, а истовремено предвидео систем награда у складу са учинком.

Права, обавезе и одговорности из радног односа уређују се и посебним законом, у складу са ратификованим међународним документима, колективним уговором и уговором о раду, као и правилником о раду, односно уговором о раду, само када је то одређено Законом о раду.

Одредбе Закона о раду примењују се и на запослене у јавном сектору, односно у државним органима, органима територијалне аутономије и локалне самоуправе и јавним службама, осим у случајевима у којима законом није другачије одређено. Примена Закона о раду, без постојања посебног и уређенијег система, предвиђена је за јавне агенције, самим Законом о јавним агенцијама<sup>110</sup>.

Плате се уређују и другим посебним законима, па тако Министарство унутрашњих послова има издвојен режим плата на основу Закона о полицији<sup>111</sup>, запослени у

<sup>107</sup> „Сл. гласник РС“, бр. 44/01, ... и 58/14.

<sup>108</sup> Закон је објављен у “Сл. гласник РС”, бр. 116/14, а почео је да се примењује од 1. новембра 2014. године, када је престао да важи *Закон о умањењу нето прихода лица у јавном сектору* (“Сл. гласник РС”, бр. 108/13), којим је било прописано умањење нето прихода запослених у јавном сектору, већер од 60.000 динара.

<sup>109</sup> „Сл. гласник РС“, бр. 24/05, ... и 75/14.

<sup>110</sup> „Сл. гласник РС“, бр. 18/05 и 81/05.

<sup>111</sup> „Сл. гласник РС“, бр. 101/05, ... и 6/16.

Војсци Србије за које су плате регулисане Законом о војсци Србије<sup>112</sup>, па чак и одређени специфични органи везани за Министарство одбране, такође имају посебан режим плата.

Постоје и други органи у саставу министарстава, као и посебне организације које у складу са посебним законима имају издвојен режим плата у односу на остатак система државне управе, као што је случај са Пореском управом, чији систем коефицијената прописује министар финансија на основу ЗПППА.

Подељеност и разноликост прописа у области система плата и зарада у јавном сектору, допринеле су проблему управљања овим системом, с обзиром да је за сваку групу запослених у јавном сектору омогућено да се врше промене у законима и другим актима који се односе на ту групу. Као последица парцијалног и некоординираног увођења и промене прописа у појединачним деловима система плата и зарада у јавном сектору, дошло је до раста укупног фонда плата и зарада, па систем садржи различите неуједначености и неправедности.

Због свега наведеног указала се потреба за доношењем Закона о систему плата запослених у јавном сектору<sup>113</sup>, који је ступио на снагу 9. марта 2016. године, а којим је прописан прелазак на систем јединствене основице за обрачун и исплату плата, са циљем безбеђења максималне транспарентности и упоредивости плата запослених у јавном сектору. Поред јединствене основице, овим законом успостављају се распони платних група и платних разреда, критеријуми за вредновање послова и општи описи платних група на основу којих ће се вршити сврставање радних места, звања и положаја у одговарајућу платну групу и платни разред<sup>114</sup>.

На овај начин омогућиће се и даље самосталност и флексибилност у утврђивању платне структуре ради препознавања специфичности одређеног подсистема (здравство, просвета, државни органи), али у оквиру параметара који су постављени системским законом. Овим законом прописана је могућност да се посебним законима утврде корективни коефицијенти који се остварују по основу сталних услова за обављање послова или других сталних околности које се јављају на пословима одговарајућег радног места, који нису узете у обзир при сврставању у платне групе и платне разреде.

До 1. јануара 2017. године, односно до 1. јануара 2018. године, предвиђено је доношење посебних закона и усклађивање постојећих, чиме ће се заокружити цео систем плата у јавном сектору, уз прописивање да запослени задржава затечену плату на радном месту моментом почетка примене посебног закона и уређивањем начина усклађивања затечене плате са висином плате коју би запослени остварио применом одредаба из новог система, с тим што усклађивање мора бити постепено услед прилагођавања буџетским ограничењима.

---

<sup>112</sup> „Сл. гласник РС“, бр. 116/07, ... и 88/15.

<sup>113</sup> „Сл. гласник РС“, бр. 18/16.

<sup>114</sup> Сврставање ће се вршити посебним законом којим се уређује висина основне плате за одређено радно место, односно звање и положај.

### 3. ПРАВНИ ОКВИР КОЈИМ ЈЕ УРЕЂЕНО УТВРЂИВАЊЕ И ПЛАЋАЊЕ ПОРЕЗА

#### 3.1. Порез на доходак грађана

Порез на доходак грађана представља порески облик којим се опорезује доходак физичких лица, те спада у ред непосредних пореза, а његово плаћање регулишу следећи прописи:

- Закон о порезу на доходак грађана („Сл. гласник РС“, бр. 24/01, 80/02, 135/04, 62/06, 65/06, 31/09, 44/09, 18/10, 50/11, 91/11, 93/12, 114/12, 47/13, 48/13, 108/13, 57/14, 68/14 и 112/15);
- Уредба о ближим условима, критеријумима и елементима за паушално опорезивање обвезника пореза на приходе од самосталне делатности („Сл. гласник РС“, бр. 65/01, ... и 135/04);
- Правилник о садржају пореског биланса и другим питањима од значаја за начин утврђивања пореза на доходак грађана на приходе од самосталне делатности („Сл. гласник РС“, бр. 23/14)<sup>115</sup>;
- Правилник о начину на који предузетници у пореском билансу исказују трансферне цене („Сл. гласник РС“, бр. 20/14);
- Правилник о начину и поступку обрачунавања пореза на зараде у случају умањења пореске основице („Сл. гласник РС“, бр. 115/13);
- Правилник о садржају пријаве за упис у Регистар послодаваца („Сл. гласник РС“, бр. 102/06);
- Правилник о пословним књигама и исказивању финансијског резултата по систему простог књиговодства („Сл. гласник РС“, бр. 140/04);
- Правилник о садржини пријаве за упис у Регистар исплатилаца прихода по основу естрадних програма забавне и народне музике и других забавних програма и садржини обавештења о закљученим уговорима о извођењу тих програма („Сл. гласник РС“, бр. 139/04);
- Правилник о начину утврђивања, плаћања и евидентирања пореза по одбитку и о садржини збирне пореске пријаве о обрачунатом и плаћеном порезу по одбитку („Сл. гласник РС“, бр. 137/04, ... и 118/13)<sup>116</sup>;

---

<sup>115</sup> Ступањем на снагу овог правилника престао је да важи *Правилник о садржају пореског биланса и другим питањима од значаја за начин утврђивања пореза на доходак грађана на приходе од самосталне делатности* („Сл. гласник РС“, бр. 8/11, 13/12, 12/13 и 23/14), осим одредби члана 6. које престају да важе 31. децембра 2022. године и члана 8, које престају да важе 31. децембра 2016. године.

<sup>116</sup> За исплате прихода на које се плаћају порези по одбитку, које су обухваћене *Правилником о пореској пријави за порез по одбитку* („Сл. гласник РС“, бр. 74/13 и 118/13) и које се почев од 1. марта 2014. године, уместо Образаца ОПЈ-1, ОПЈ-2, ОПЈ-3, ОПЈ-4, ОПЈ-5, ОПЈ-6, ОПЈ-7 и ОПЈ-8, подносе се обрасци прописани наведеним правилником.

- Правилник о критеријумима за остваривање права на ослобођење од плаћања пореза на капитални добитак („Сл. гласник РС“, бр. 38/01);
- Правилник о остваривању права на пореска изузимања за примања по основу помоћи због уништења или оштећења имовине, организоване социјалне и хуманитарне помоћи, стипендија и кредита ученика и студената, хранарина спортиста аматера и права на пореско ослобођење за примања по основу солидарне помоћи за случај болести („Сл. гласник РС“, бр. 31/01 и 5/05).

Физичка лица, која остварују доходак, обвезници су плаћања пореза на доходак грађана. Порез на доходак грађана плаћа се на приходе из свих извора, осим оних који су посебно изузети Законом о порезу на доходак грађана. Опорезиви приход чини разлика између бруто прихода, које је обвезник остварио и трошкова, које је имао при њиховом остваривању и очувању. Доходак представља збир опорезивих прихода остварених у календарској години.

Основни недостатак опорезивања дохотка јесте мешовити систем опорезивања дохотка физичких лица, који карактерише велики број прихода који су предмет опорезивања са различитим пропорционалним пореским стопама које се крећу у распону од 10% до 20%. С обзиром на то да постоје различити одбици и изузећа, различите су пореске основице, које имплицирају више ефективних пореских стопа. У мешовитом систему опорезивања дохотка присутан је и годишњи порез на доходак грађана, као синтетички порез са прогресивним пореским стопама, који није одиграо улогу која му је додељена.

### **3.2. Порез на добит**

Плаћање пореза на добит уређује Закон о порезу на добит правних лица („Сл. гласник РС“, бр. 25/01, 80/02, 43/03, 84/04, 18/10, 101/11, 119/12, 47/13, 108/13, 68/14 – други закон, 142/14, 91/2015 – аутентично тумачење и 112/15), као и следећи подзаконски акти, донети на основу овог закона:

- Правилник о начину и поступку утврђивања дивиденде коју остварују чланови привредног друштва у ликвидацији, односно стечају („Сл. гласник РС“, бр. 14/16);
- Правилник о каматним стопама за које се сматра да су у складу са принципом „ван дохвата руке“ за 2015. и 2016. годину („Сл. гласник РС“, бр. 12/16);
- Правилник о садржају пореске пријаве за обрачун пореза на добит по решењу на приходе које остварује нерезидентно правно лице („Сл. гласник РС“, бр. 100/15, 111/15 и 14/16);
- Правилник о садржају пореског биланса и другим питањима од значаја за начин утврђивања пореза на добит правних лица („Сл. гласник РС“, бр. 20/14 и 41/15);

- Правилник о садржају пореског биланса и другим питањима од значаја за начин утврђивања пореза на добит правних лица („Сл. гласник РС“, бр. 99/10, ... и 20/14)<sup>117</sup>;
- Правилник о садржају пореског биланса за недобитне организације – обвезнике пореза на добит правних лица („Сл. гласник РС“, бр. 60/14, 41/15 и 53/15);
- Правилник о садржају пореске пријаве за обрачун пореза на добит правних лица (“Сл. гласник РС“, бр. 24/14);
- Правилник о начину исказивања прихода и расхода ради утврђивања добити коју стална пословна јединица нерезидентног обвезника оствари на територији Републике Србије („Сл. гласник РС“, бр. 41/15);
- Правилник о трансферним ценама и методама које се по принципу “ван дохвата руке” примењују код утврђивања цене трансакција међу повезаним лицима (“Сл. гласник РС”, бр. 61/13 и 8/14);
- Правилник о начину и поступку утврђивања вредности ликвидационог остатка за потребе одређивања износа дивиденде коју остварују чланови привредног друштва у ликвидацији (“Сл. гласник РС”, бр. 122/12);
- Правилник о Листи јурисдикција са преференцијалним пореским системом (“Сл. гласник РС”, бр. 122/12);
- Правилник о начину разврставања сталних средстава по групама и начину утврђивања амортизације за пореске сврхе (“Сл. гласник РС”, бр. 116/04 и 99/10);
- Правилник о улагањима у области културе која се признају као расход (“Сл. гласник РС”, бр. 9/02).

Обвезник пореза на добит правних лица јесте:

- привредно друштво, предузеће, односно друго правно лице основано ради обављања делатности са циљем стицања добити;
- задруга, која остварује приходе продајом производа на тржишту или вршењем услуга уз накнаду;
- друго правно лице, које није основано ради остваривања добити, већ је у складу са законом основано ради постизања других циљева утврђених његовим општим актима, ако остварује приходе продајом производа на тржишту или вршењем услуга уз накнаду.

Обвезник пореза на добит је и нерезидент Србије, за добит коју оствари пословањем преко сталне пословне јединице која се налази на територији Србије, на начин прописан Законом о порезу на добит правних лица, уколико

---

<sup>117</sup> Правилник је престао да важи даном ступања на снагу *Правилника о садржају пореског биланса и другим питањима о значаја за начин утврђивања пореза на добит правних лица* („Сл. гласник РС“, бр. 20/14), односно 22. фебруара 2014. године, осим одредаба члана 4. које престају да важе 31. децембра 2017. године, члана 8, које престају да важе 31. децембра 2022. године и члана 10, које престају да важе 31. децембра 2016. године.

међународним уговором о избегавању двоструког опорезивања није другачије уређено.

Последњих година учињен је велики напредак у вези са повећањем пореске стопе са 10% на 15% и укидањем пореских подстицаја за улагања у основна средства. Поред тога, од 1. марта 2016. године, уведена је обавеза обрачунавања и плаћања пореза на добит по одбитку по стопи од 20% на приходе нерезидентног правног лица на основу услуга које се пружају или користе, односно које ће бити пружене или коришћене на територији Србији, уколико међународним уговором о избегавању двоструког опорезивања није другачије уређено.

### **3.3. Порез на додату вредност (ПДВ)**

ПДВ представља општи порез на потрошњу, који се обрачунава и плаћа на испоруку добара и пружање услуга, у свим фазама производно-прометног циклуса, као и на увоз добара. Међутим, од овог општег правила постоје и одређени изузеци, јер постоје испоруке добара и услуга које нису предмет опорезивања ПДВ или јесу, али су ослобођене обрачуна ПДВ.

Опорезивање овим пореским обликом уређено је посебним законом, посебним актима Владе Србије и подзаконским актима донетим на основу закона, као што су:

- Закон о порезу на додату вредност („Сл. гласник РС“, бр. 84/04, 86/04, 61/05, 61/07, 93/12, 108/13, 68/14 – други закон, 142/14 и 83/15);
- Уредба о извршавању Закона о порезу на додату вредност на територији Аутономне Покрајине Косово и Метохија за време важења Резолуције Савета безбедности ОУН број 1244 („Сл. гласник РС“, бр. 111/13);
- Уредба о критеријумима на основу којих се утврђује шта се, у смислу Закона о порезу на додату вредност, сматра претежним прометом добара у иностранство („Сл. гласник РС“, бр. 124/04, 27/05, 4/13 и 21/15);
- Уредба о количини расхода (кало,растур, квар и лом) на који се не плаћа порез на додату вредност („Сл. гласник РС“, бр. 124/04);
- Правилник о утврђивању добара и услуга из области грађевинарства за сврху одређивања пореског дужника за порез на додату вредност (“Сл. гласник РС”, бр. 86/15);
- Правилник о начину исправке одбитка претходног пореза код измене основице за ПДВ (“Сл. гласник РС”, бр. 86/15);
- Правилник о начину измене основице за обрачунавање пореза на додату вредност (“Сл. гласник РС”, бр. 86/15);
- Правилник о начину утврђивања пореске основице за обрачунавање ПДВ код промета добара или услуга који се врши уз накнаду („Сл. гласник РС“, бр. 86/15);
- Правилник о начину и поступку одобравања пореског пуномоћства за порез на додату вредност („Сл. гласник РС“, бр. 84/15);

- Правилник о облику и садржини пријаве за евидентирање обвезника ПДВ, поступку евидентирања и брисања из евиденције и о облику и садржини пореске пријаве ПДВ („Сл. гласник РС“, бр. 123/12, 115/13, 66/14, 86/15 и 11/16);
- Правилник о одређивању случајева у којима нема обавезе издавања рачуна и о рачунима код којих се могу изоставити поједини подаци („Сл. гласник РС“, бр. 123/12 и 86/15);
- Правилник о начину утврђивања и исправке сразмерног пореског одбитка („Сл. гласник РС“, бр. 122/12);
- Правилник о критеријумима на основу којих се одређује када се предаја добара на основу уговора о лизингу, односно закупу сматра прометом добара („Сл. гласник РС“, бр. 122/12);
- Правилник о облику, садржини и начину вођења евиденције о ПДВ („Сл. гласник РС“, бр. 120/12);
- Правилник о начину и поступку остваривања пореских ослобођења код ПДВ са правом на одбитак претходног пореза („Сл. гласник РС“, бр. 120/12, 40/15, 82/15, 86/15 и 11/16);
- Правилник о утврђивању опреме и објеката за вршење делатности и улагања у објекте, начину спровођења исправке одбитка претходног пореза и начину утврђивања дела претходног пореза за који накнадно може да се оствари право на одбитак, за опрему и објекте за вршење делатности и улагања у објекте („Сл. гласник РС“, бр. 120/12);
- Правилник о утврђивању појединих добара и услуга из члана 25. Закона о порезу на додату вредност („Сл. гласник РС“, бр. 120/12 и 86/15);
- Правилник о поступку замене добара у гарантном року код које се сматра да промет добара није извршен („Сл. гласник РС“, бр. 118/12);
- Правилник о утврђивању преноса целокупне или дела имовине, са или без накнаде, или као улог, код којег се сматра да промет добара и услуга није извршен („Сл. гласник РС“, бр. 118/12);
- Правилник о утврђивању шта се сматра наплатом потраживања, у смислу Закона о порезу на додату вредност („Сл. гласник РС“, бр. 114/12);
- Правилник о утврђивању шта се сматра узимањем и употребом добара, другим прометом добара и пружањем услуга, без накнаде, о утврђивању уобичајених количина пословних узорака, рекламним материјалом и другим поклонима мање вредности („Сл. гласник РС“, бр. 118/12);
- Правилник о одређивању секундарних сировина и услуга које су непосредно повезане са секундарним сировинама, у смислу Закона о порезу на додату вредност („Сл. гласник РС“, бр. 107/12 и 74/13);
- Правилник о утврђивању услуга пружених електронским путем, у смислу Закона о о порезу на додату вредност („Сл. гласник РС“, бр. 107/12 и 86/15);

- Правилник о садржини пописних листи и начину утврђивања износа оствареног одбитка претходног пореза („Сл. гласник РС“, бр. 106/07);
- Правилник о поступку остваривања права на рефундацију ПДВ плаћеног од 1. јануара до 26. јула 2005. године (“Сл. гласник РС“, бр. 67/05);
- Правилник о начину остваривања права на одбитак пореза на промет као претходног ПДВ („Сл. гласник РС“, бр. 124/04);
- Правилник о утврђивању добара и услуга чији се промет опорезује по посебној стопи ПДВ („Сл. гласник РС“, бр. 108/04, ... и 86/15);
- Правилник о поступку остваривања права на повраћај ПДВ и о начину и поступку рефакције и рефундације ПДВ („Сл. гласник РС“, бр. 107/04, ... и 66/14);
- Правилник о начину утврђивања пореске основице за обрачунавање ПДВ у случају превоза путника аутобусима који врши страни обвезник („Сл. гласник РС“, бр. 105/04);
- Правилник о утврђивању добара која се сматрају половним добрима, уметничким делима, колекционарским добрима и антиквитетима („Сл. гласник РС“, бр. 105/04 и 118/12);
- Правилник о утврђивању опреме и објеката за вршење делатности и о начину утврђивања сразмерног пореског одбитка и спровођења исправке одбитка претходног пореза за опрему и објекте за вршење делатности („Сл. гласник РС“, бр. 94/04).

Обвезник ПДВ је лице, укључујући и лице које у Републици нема седиште, односно пребивалиште, које самостално обавља промет добара и услуга, у оквиру обављања делатности. Поред тога, обвезник је лице у чије име и за чији рачун се врши испорука добара или пружање услуга, као и лице које врши испоруку добара, односно пружање услуга у своје име, а за рачун другог лица.

Закон о ПДВ дефинише и пореског дужника, који представља шири појам од пореског обвезника. Порески дужник, у смислу овог закона, јесте:

- обвезник који врши опорезиви промет добара и услуга, осим када обавезу плаћања ПДВ у складу са овим чланом има друго лице (прописани су и бројни изузеци);
- прималац добара и услуга, ако страном лице није одредило пореског пуномоћника;
- лице које у рачуну или другом документу који служи као рачун (у наставку текста: рачун) искаже ПДВ, а није обвезник ПДВ или није извршило промет добара и услуга;
- лице које увози добро.

Током примене Закона о ПДВ, више пута се указала потреба за ревизијом његових одредби. Последњих година акценат је на стимулисању грађевинске делатности и смањењу пореског оптерећења ове делатности, али се поставља питање оправданости повлашћеног положаја грађевинске делатности у систему ПДВ.



Тренутно су у примени две пореске стопе, општа стопа ПДВ од 20% и посебна стопа ПДВ од 10%, као и пореска ослобођења са правом и без права на одбитак претходног пореза.

### 3.4. Порез на имовину

Правни основ за опорезивање имовине у Србији чине:

- Закон о порезима на имовину („Сл. гласник РС“, бр. 26/01, 45/02, 80/02, 135/04, 61/07, 5/09, 101/10, 24/11, 78/11, 57/12, 47/13 и 68/14);
- Правилник о престанку важења Правилника о начину утврђивања основице пореза на имовину на права на непокретностима („Сл. гласник РС“, бр. 93/13);
- Правилник о садржини и обрасцу изјаве купца стана да купује први стан за себе, односно за себе и одређене чланове његовог породичног домаћинства („Сл. гласник РС“, бр. 63/07);
- подзаконска акта која су јединице локалне самоуправе дужне да донесу и објаве у складу са Законом о порезима на имовину (одлука о стопама, одлука о одређивању зона, акт о утврђивању просечних цена одговарајућих непокретности по зонама и акт о коефицијентима за непокретности у зонама).

Установљена су три облика пореза на имовину: порез на имовину, порез на наслеђе и поклон и порез на пренос апсолутних права.

Код обвезника који воде пословне књиге, у последње две године, значајно је измењен начин утврђивања и плаћања пореза на имовину и начин обрачуна пореске основице. Утврђена је пропорционална пореска стопа која износи до 0,4%, при чему јединица локалне самоуправе утврђује висину пореске стопе, а уколико је не утврди или утврди у већем проценту, примењује се стопа од 0,4%. За обвезнике - физичка лица, примењује се прогресивна стопа до 2%.

Стопе пореза на наслеђе и поклон су пропорционалне:

- обвезници који се, у односу на оставиоца, односно поклонодавца, налазе у другом наследном реду по законском реду наслеђивања, порез на наслеђе и поклон плаћају по стопи од 1,5%;
- обвезници који се, у односу на оставиоца, односно поклонодавца, налазе у трећем и даљем наследном реду, односно обвезници који са оставиоцем, односно поклонодавцем нису у сродству, порез на наслеђе и поклон плаћају по стопи од 2,5%.

Порез на пренос апсолутних права плаћа се по стопи 2,5%.

### 3.5. Акцизе

Акцизе представљају специфичан порески облик, којим се опорезују само одређени производи чији промет контролише држава, а обавезу плаћања акцизе уређују следећи прописи:

- Закон о акцизама („Сл. гласник РС“, бр. 22/01, 73/01, 80/02, 43/03, 72/03, 43/04, 55/04, 135/04, 46/05, 101/05, 61/07, 5/09, 31/09, 101/10, 43/11, 101/11, 93/12, 119/12, 47/13, 68/14, 142/14);
- Уредба о извршавању Закона о акцизама на територији Аутономне Покрајине Косово и Метохија за време важења Резолуције Савета безбедности ОУН број 1244 (“Сл. гласник РС“, бр. 111/13 и 6/14);
- Уредба о начину и поступку утврђивања износа просечне пондерисане малопродајне цене цигарета, дувана за пушење и осталих дуванских прерађевина („Сл. гласник РС“, бр. 55/12);
- Уредба о изгледу контролне акцизне маркице, врсти података на маркици и начину и поступку одобравања и издавања маркица, вођења евиденција о одобреним и издатим маркицама и обележавања цигарета и алкохолних пића („Сл. гласник РС“, бр. 137/04, ... и 83/11);
- Уредба о количини расхода (кало, растур, квар и лом) на који се не плаћа акциза („Сл. гласник РС“, бр. 137/04, 109/09 и 96/12);
- Уредба о начину обрачунавања и плаћања акцизе у промету производа са Републиком Црном Гором („Сл. гласник РС“, бр. 45/03);
- Правилник о ближим условима, начину и поступку за остваривање права на рефакцију плаћене акцизе на деривате нафте и биотечности из члана 9. став 1. тач. 3, 4, 5, 6. и 7. Закона о акцизама, који се користе као енергетска горива у производњи електричне и топлотне енергије или у индустријске сврхе („Сл. гласник РС“, бр. 38/13 и 93/13);
- Правилник о ближим условима, начину и поступку за остваривање права на рефакцију плаћене акцизе на деривате нафте, биогорива и биотечности из члана 9. став 1. тач. 3, 5. и 7. Закона о акцизама, који се користе за транспортне сврхе, за превоз терета у унутрашњем речном саобраћају и за грејање („Сл. гласник РС“, бр. 112/12, 38/13 и 93/13);
- Правилник о Листи адитива, односно екстендера који су као такви декларисани за додавање у погонска горива („Сл. гласник РС“, бр. 95/12);
- Правилник о ближим условима, начину и поступку остваривања ослобођења од плаћања акцизе на производе које произвођач, односно увозник продаје дипломатским и конзуларним представништвима и међународним организацијама, као и на деривате нафте, биогорива и биотечности који се продају на основу међународног уговора („Сл. гласник РС“, бр. 41/09 и 56/13);

- Правилник о условима и поступку за добијање, обнављање и одузимање акцизне дозволе, начину и контроли отпремања и допремања производа у акцизно складиште и о вођењу евиденције у акцизном складишту („Сл. гласник РС“, бр. 41/09, 99/12 и 64/13);
- Правилник о садржини, врсти података и начину вођења Регистра продаваца течног нафтног гаса за погон моторних возила („Сл. гласник РС“, бр. 63/07);
- Правилник о ближим условима, начину и поступку остваривања права на рефакцију акцизе на деривате нафте из члана 9. став 1. тач. 1) и 2) Закона о акцизама који су продати купцима са територије АП Косово и Метохија („Сл. гласник РС“, бр. 54/05 и 88/08);
- Правилник о ближим условима, начину и поступку остваривања права на рефакцију акцизе на остале деривате нафте из члана 9. став 1. тач. 3) Закона о акцизама који се користе за индустријске сврхе („Сл. гласник РС“, бр. 51/05 и 112/12);
- Правилник о начину обрачунавања и плаћања акцизе, врсти, садржини и начину вођења евиденција, достављања података и састављања обрачуна акцизе („Сл. гласник РС“, бр. 3/05, ... и 56/13);
- Правилник о условима за остваривање права на рефакцију плаћене акцизе на дизел гориво, начину и поступку остваривања рефакције, условима за добијање овлашћења за дистрибуцију дизел горива, нормативима потребних количина за погон трактора („Сл. гласник РС“, бр. 3/05, ... и 112/12);
- Правилник о садржини, врсти података и начину вођења Регистра произвођача алкохолних пића („Сл. гласник РС“, бр. 3/05).

Обвезник акцизе је произвођач, односно увозник акцизних производа, као и правно лице које је овлашћено од стране државног органа за продају заплених акцизних производа и купац акцизних производа одузетих у поступку контроле, односно поступку принудне наплате, а које продаје државни орган. Акциза се плаћа само на акцизне производе - деривате нафте, биогорива и биотечности, дуванске прерађевине, укључујући и дуванске прерађевине које се при употреби греју али не сагоревају, алкохолна пића, кафу, течности за пуњење електричних цигарета и електричну енергију за крајњу потрошњу.

Велики помак у реформи овог пореског облика представља увођење акцизе за посебне врсте дуванских прерађевина и акцизе на електричну енергију за крајњу потрошњу.

### **3.6. Порез на премије неживотног осигурања**

Обавеза обрачунавања и плаћања пореза на премије осигурања које се остварују закључивањем и извршавањем уговора о пословима неживотног осигурања у

Србији уређена је одредбама Закона о порезу на премије неживотних осигурања („Сл. гласник РС“, бр. 135/04 и 68/14). Доношење овог закона било је неопходно с обзиром на то да су послови осигурања и реосигурања изузети из опорезивања порезом на додату вредност<sup>118</sup>.

Обвезник пореза на премије осигурања је друштво за осигурање, које закључује уговоре о пословима неживотног осигурања и наплаћује премије осигурања, директно или индиректно - преко посредника или заступника.

Пореску основицу чини износ укупне премије осигурања, утврђене уговором о осигурању, а порез се плаћа по стопи од 5%.

Начин обрачунавања пореза на премије неживотног осигурања, уређен је Правилником о начину обрачунавања, садржини и начину вођења евиденције, облику и садржини пореске пријаве пореза на премије неживотних осигурања („Сл. гласник РС“, бр. 14/16)<sup>119</sup>.

### **3.7. Порез на употребу, држање и ношење добара**

Законом о порезима на употребу, држање и ношење добара („Сл. гласник РС“, бр. 26/01, 80/02, 43/04, 21/09, 101/10, 24/11, 68/14 у 112/15) уведен је порез на употребу, држање и ношење одређених добара, а предмет опорезивања су моторна возила, пловила, ваздухоплови и регистровано оружје.

---

<sup>118</sup> Ово пореско ослобођење без права на одбитак претходног пореза прописано је одредбама члана 25. став 2. тачка 1) Закона о ПДВ.

<sup>119</sup> Овај правилник је почео да се примењује од 1. марта 2016. године.

#### 4. ПОДНОШЕЊЕ ПОРЕСКИХ ПРИЈАВА И ПЛАЋАЊЕ ПОРЕЗА

Подношење пореских пријава уређено је одредбама члана 38. ЗПППА. Пореска пријава представља извештај пореског обвезника надлежном пореском органу управе о оствареним приходима, извршеним расходима, добити, имовини, промету добара и услуга и другим трансакцијама од значаја за утврђивање пореза. Пореска пријава подноси се на обрасцу који прописује министар, уз који се прилажу одговарајући докази.

Порески обвезник, порески пуномоћник или друго лице које је порески обвезник овластио за подношење пореске пријаве, законски заступник и заступник по службеној дужности дужан је да потпише пореску пријаву, осим ако је пореским прописом предвиђено нешто друго.

Уколико је пореску пријаву, односно неки њен део припремио порески саветник, и он је обавезан да потпише пореску пријаву, уз уношење свог ПИБ-а.

Пореска пријава подноси се у року од 15 дана од дана настанка пореске обавезе, осим ако је овим или другим пореским законом прописано нешто друго<sup>120</sup>.

Пореска пријава подноси се у електронском облику за порезе који се плаћају по одбитку, у складу са законом којим се уређује порез на доходак грађана<sup>121</sup> и законом којим се уређују доприноси за обавезно социјално осигурање, за порез на додату вредност<sup>122</sup>, као и за:

- ❖ порез на добит правних лица, осим пореза на добит правних лица по одбитку - од 1. априла 2015. године;
- ❖ годишњи порез на доходак грађана - од 1. априла 2015. године;
- ❖ порез на добит правних лица по одбитку, као и порез на добит правних лица према решењу, сагласно одговарајућим одредбама закона којим се уређује порез на добит правних лица - од 1. марта 2016. године;
- ❖ акцизе - од 1. јануара 2017. године;
- ❖ порез на приход од самосталних делатности за предузетнике који воде пословне књиге - од 1. јануара 2017. године;
- ❖ порез на премије неживотног осигурања - од 1. марта 2016. године;
- ❖ остале пореске облике, за:
  - пореску пријаву о обрачунатим и плаћеним доприносима за обавезно социјално осигурање за осниваче, односно чланове привредног друштва - од 1. марта 2016. године;
  - пореску пријаву о обрачунатом и плаћеном порезу самоопорезивањем и припадајућим доприносима на зараду, односно другу врсту прихода од стране физичког лица као пореског обвезника - од 1. марта 2016. године;
  - пореску пријаву за аконтационо - коначно утврђивање пореза на приходе од самосталне делатности за паушално опорезивање - од 1. јануара 2018. године;

<sup>120</sup> Изузетно, велики порески обвезници подnose пореску пријаву организационој јединици Пореске управе из члана 28. став 5. ЗПППА, за све врсте пореза за које та организациона јединица извршава послове из надлежности Пореске управе.

<sup>121</sup> Обједињена наплата пореза по одбитку уведена је 1. марта 2014. године.

<sup>122</sup> Достављање пореске пријаве за ПДВ електронским путем врши се од 1. јула 2014. године.

- пореску пријаву за утврђивање пореза на капиталне добитке (физичких лица, укључујући и предузетнике) - од 1. јануара 2018. године;
- пореску пријаву за утврђивање пореза на наслеђе и поклон - од 1. јануара 2018. године;
- пореску пријаву за утврђивање пореза на пренос апсолутних права - од 1. јануара 2018. године.

До дана преласка на подношење пореске пријаве, искључиво у електронском облику, пореска пријава може се поднети непосредно или путем поште.

Изузетно, порески обвезници - физичка лица која су дужна да поднесу пореску пријаву која није у вези са обављањем делатности, могу ту пријаву да поднесу у електронском облику или у писменом облику - непосредно или путем поште.

Пореску пријаву подноси Пореска управа уместо пореског обвезника по службеној дужности, односно када порески обвезник пропусти да је поднесе по налогу контроле, као и у другим случајевима прописаним овим законом.

## 5. РЕЗУЛТАТИ РЕФОРМИ И ПРОЈЕКЦИЈЕ ЗА НАРЕДНИ ТРОГОДИШЊИ ПЕРИОД

Проблеми са којима се суочавамо у процесу реформи последњих година, односе се на неефикасност јавног сектора, лошу наплату пореза и обимност бирократије. Решавање ових проблема, као и смањење јавних расхода, спровођење структурних реформи и транспарентности у управљању јавним финансијама могу довести до успостављања фискалне одрживости и унапређења макроекономске стабилности.

Процес евроинтеграција подразумева задовољавање економских и политичких критеријума за чланство у Унији укључујући, између осталог, стварање стабилног економског и монетарног окружења, развој тржишне економије и јачање њене способности да одговори на изазове конкуренције у Унији. Истовремено, неминовно је јачање административних капацитета и институција које гарантују демократију, владавину права, поштовање људских права и заштиту мањина.

Стратешко опредељење Владе Србије на процес европских интеграција и стицање статуса пуноправног члана Уније изискивало је усвајање низа развојних докумената, међу којима издвајамо оне које се односе на наредни трогодишњи период:

- ❖ Програм реформе управљања јавних финансија за период 2016–2020. године,
- ❖ Програм економских реформи за период 2016- 2018. године,
- ❖ Фискална стратегија за 2016. и пројекцијама за 2017. и 2018. годину.

### 5.1. Програм реформе управљања јавних финансија за период 2016–2020. године

Одрживи економски развој и макроекономска стабилност нису могући без ефикасног управљања јавним финансијама. У том смислу, у новембру 2015. године Влада Србије усвојила је Програм реформе управљања јавним финансијама 2016-2020. године, који ће пружити свеобухватан и интегрисани оквир за планирање, координацију, спровођење и праћење напретка у спровођењу активности управљања јавним финансијама. Овај програм представља главну смерницу реформи у периоду од 2016. до 2020. године у овој области, како би се ојачали правни и институционални оквир за управљање јавним финансијама у складу са стандардима Уније и међународним стандардима<sup>123</sup>.

Програм реформи управљања јавним финансијама узима у обзир сва релевантна документа у области европских интеграција, почев од Споразума о стабилизацији и придруживању између европских заједница и њихових држава чланица, са једне стране, и Србије, са друге стране, као и сва одговарајућа национална стратешка документа из ове области. Програм је усклађен са свим обавезама које је Влада

<sup>123</sup> Програм реформе управљања јавним финансијама 2016 – 2020. године, објављен је на интернет страници Министарства финансија <http://www.mfin.gov.rs>.

Србије преузела у процесу преговора о приступању Унији.

Почетком 2015. године, Влада Србије потписала је Меморандум о економској и финансијској политици са Међународним монетарним фондом, у коме је представила економске политике које Влада намерава да спроведе у оквиру стенд-бај аранжмана из предострожности у периоду од 2015. до 2017. године. Меморандумом су утврђени темељи и дат оквир у коме ће се спроводити реформа управљања јавним финансијама у средњорочном периоду, као део опште реформе јавне управе.

## **5.2. Програм економских реформи за период од 2016. до 2018. године<sup>124</sup>**

У марту 2016. године, Влада Србије усвојила је Програм економских реформи за период од 2016. до 2018. године, који је припремило Министарство финансија. Програм економских реформи је документ који је Србија, као држава кандидат за пријем у чланство Уније, у претприступном периоду саставила са циљем успостављања платформе за ефикасније фискално планирање и координацију економских политика. Програмом је обухваћен фискални оквир за период од 2016. до 2018. године.

Приоритети фискалне политике, у наредном периоду, биће даље јачање пореске дисциплине, повећање ефикасности наплате пореза и борба против пореске евазије и сиве економије. Поред тога, мора се успоставити систем нулте толеранције за непоштовање закона, криминала и корупције, кроз реформисане институције система. На овај начин ће се истовремено обезбедити унапређење општих услова привређивања, равноправног пословања и смањење укупног фискалног дефицита. Програмом економских реформи наставиће се процес реструктурирања јавног сектора, кроз укидање непродуктивних радних места и општу рационализацију пословања.

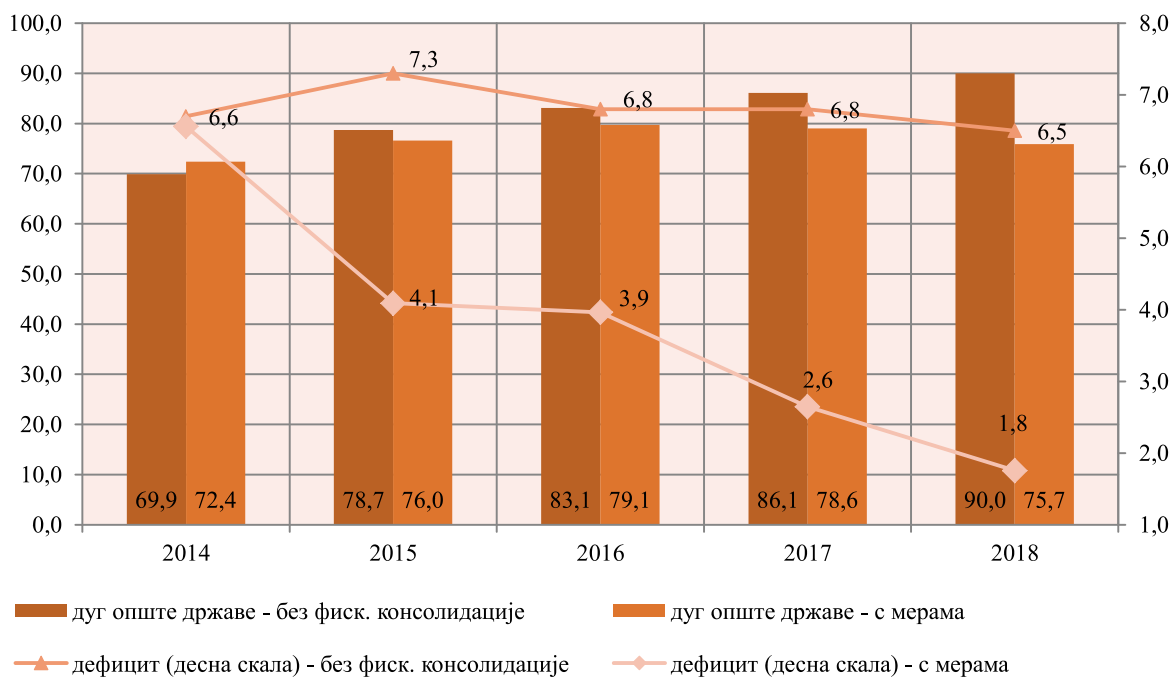
Циљ фискалне политике у средњем року јесте заустављање раста јавног дуга сектора државе и његово релативно смањење у дужем року, тј. смањење учешћа дуга у БДП на 45%, у складу са општим фискалним правилом. Јавни дуг сектора опште државе је у претходних неколико година удвостручен, тако да се процењује да ће на крају 2015. године износити око 76,0% БДП. Фискална политика је усмерена на заустављање растућег тренда јавног дуга до 2018. године. Мора се истећи да нисмо у позицији да одлажемо ограничење раста дуга, јер се тиме доводи у питање одрживост јавних финансија, односно могућност финансирања расхода, посебно законских обавеза као што су плате, пензије и социјална давања.

---

<sup>124</sup> Делови програма преузети су са интернет странице Министарства финансија: <http://www.mfin.gov.rs/pages/article.php?id=12016>.



Графикон – Јавни дуг и дефицит у % БДП



Извор: МФ

Ребалансом буџета у 2012. години усвојене су значајне мере фискалне консолидације, а примена мера настављена је и у буџету за 2013. годину. Мере су се односиле на измену великог броја пореских стопа, те укидање значајног броја парафискалних намета, на приходној страни, док је на расходној страни најзначајнија мера ограничавање раста плата у јавном сектору и пензија.

Главни инструменти фискалне консолидације током 2014. године били су смањење плата у јавном сектору за запослене са примањима изнад 60.000 динара нето и забрана новог запошљавања. Као резултат тога, током 2013. и 2014. године дошло је до реалног пада личне, државне и инвестиционе потрошње, али је дошло и до јачања нелегалног тржишта, нарочито када је реч о дуванским прерађевинама.

Први позитивни помаци десили су се у другој половини 2014. године, кроз смањење фискалног дефицита у односу на исти период у претходној години. Истовремено, економска активност ушла је у фазу опоравка. Међутим, крајем године дошло је до новог раста дефицита и дуга, као последица покривања губитака јавних предузећа и државних банака.

У 2015. години, настављене су мере фискалне консолидације, а закључивање аранжмана са ММФ додатно је ојачало кредибилитет политике коју спроводи Влада Србије у домену јавних финансија. Како не би дошло до додатног оптерећења привреде у виду повећања пореских захватања, смањење дефицита у највећој мери заснивало се на прилагођавању расхода.

Основне мере фискалне консолидације су смањење плата у јавном сектору и пензија и рационализација јавног сектора, уз истовремено решавање проблема и реорганизацију великих привредних система у власништву државе. На приходној страни приоритет представља борба против сиве економије, у оквиру које су током 2015. године постигнути видни резултати, нарочито у домену наплате пореза на доходак и доприноса, контроле промета акцизних производа и промета уопште.

Табела 1: Приходи, расходи и резултат сектора државе у 2015. години – буџет и процена, у млрд. динара

	Буџет	Процена (новембар 2015. године)
<b>ЈАВНИ ПРИХОДИ</b>	1.598,7	1.672,6
Текући приходи	1.589,5	1.662,8
Порески приходи	1.399,9	1.451,6
Порез на доходак грађана	141,3	143,6
Порез на добит правних лица	76,0	63,0
Порез на додату вредност	399,4	412,0
Акцизе	215,7	230,3
Царине	29,2	33,0
Остали порески приходи	54,3	65,0
Доприноси	484,1	504,8
Непорески приходи	189,6	211,3
Донације	9,2	9,7
<b>ЈАВНИ РАСХОДИ</b>	1.830,8	1.834,7
Текући расходи	1.674,6	1.701,0
Расходи за запослене	423,7	423,7
Куповина робе и услуга	255,9	253,1
Отплата камата	137,5	134,3
Субвенције	104,2	136,4
Социјална помоћ и трансфери	706,0	709,9
<i>од чега пензије</i>	491,4	491,6
Остали текући расходи	47,3	43,6
Капитални расходи	122,9	103,2
Нето буџетске позајмице	2,6	2,5
Активирани гаранције	30,7	28,0
Резултат	-232,1	-162,2
Резултат у % БДП	-5,8	-4,1

Извор: МФ

У 2015. години забележено је веће повећање наплате ПДВ, акциза и доприноса, у односу на планирано. Такође, и акцизе на нафтне деривате бележе позитивно одступање у односу на план због раста потрошње, боље контроле промета захваљујући маркирању производа, али и због измене у структури домаће производње (домаћа и увозна компонента). Повећање износа специфичне акцизе и раст легалног промета дуванских производа нису имали исте ефекте на раст прихода од акциза на дуван. Ово се може објаснити ценовном политиком којом су произвођачи настојали да ублаже раст акциза, али и преоријентацијом потрошача на јефтине врсте цигарета.

Порез на доходак (чији највећи део чини порез на зараде) и доприноси, бележи позитивно одступање у односу на план, једним делом због опоравка приватног сектора и раста запослености, а другим делом због успешних мера контроле на тржишту рада.

Порез на добит правних лица бележи негативно одступање током читаве 2015. године услед општег пада профитабилности у 2014. години, када је забележен реалан пад БДП од 1,8% (великим делом и као последица мајских поплава), неповољног кретања девизног курса, као и утицаја цене нафте на пословање домаћег прерађивача нафте.

Остали порески приходи су виши од планираних највећим делом због повећане наплате пореза на имовину, услед промене начина обрачуна пореске основице, али и ефикасније наплате овог пореза.

У наредној табели приказане су структурне мере фискалне консолидације примењене од 2014. године са ефектима на фискални резултат.

Табела 2: Мере и ефекти на резултат опште државе

Мера	Ефекат на резултат, у % БДП					
	2014.	2015.	2016.	2017.	2018.	укуп
повећање посебне стопе ПДВ	0,6	0,0	0,0	0,0	0,0	<b>0,6</b>
смањење зарада - општа држава	0,1	0,9	0,0	0,0	0,0	<b>1,0</b>
приход по основу солидарног пореза (у 2014) и смањења	0,3	0,2	0,0	0,0	0,0	<b>0,5</b>
смањење пензија	0,1	0,6	0,0	0,0	0,0	<b>0,6</b>
замрзавање плата и пензија	0,3	0,4	0,4	0,5	0,4	<b>1,9</b>
рационализација броја запослених у јавном сектору	0,0	0,0	0,2	0,3	0,1	<b>0,6</b>
рационализација коришћења роба и услуге	0,0	0,1	0,1	0,1	0,1	<b>0,2</b>
смањење субвенција, од чега:	0,0	0,1	0,3	0,0	0,0	<b>0,4</b>
<i>пољопривреда</i>	<i>0,0</i>	<i>0,0</i>	<i>0,2</i>	<i>0,0</i>	<i>0,0</i>	<i>0,2</i>
<i>јавни сервис</i>	<i>0,0</i>	<i>0,1</i>	<i>0,1</i>	<i>0,0</i>	<i>0,0</i>	<i>0,2</i>
<i>железнице</i>	<i>0,0</i>	<i>0,0</i>	<i>0,0</i>	<i>0,0</i>	<i>0,0</i>	<i>0,0</i>
увођење накнаде за транзит гаса	0,0	0,2	0,0	0,0	0,0	<b>0,2</b>
увођење акцизе на електричну енергију	0,0	0,1	0,3	0,0	0,0	<b>0,3</b>
повећање акциза на деривате нафте	0,0	0,0	0,1	0,0	0,0	<b>0,1</b>
измена прописа о финансирању локалне самоуправе	0,0	0,0	0,0	0,2	0,0	<b>0,2</b>
<b>Укупно</b>	<b>1,3</b>	<b>2,5</b>	<b>1,3</b>	<b>1,0</b>	<b>0,6</b>	<b>6,7</b>

Извор: МФ

Ефекти мера фискалне политике приказани су у нето износу, односно у износу којим директно утичу на резултат. Тако је, на пример, ефекат смањења плата коригован за губитак припадајућих пореза и доприноса. Мере су приказане тако да се у свакој години види само додатни трајни ефекат којем одређена мера доприноси. Пренети ефекти су у наредним годинама узети у обзир као трајно повећање, односно смањење основице. Посматрано према учешћу у БДП, укупни

приходи сектора државе, без индиректних корисника, имају опадајући тренд, с обзиром да је номиналан раст БДП бржи од раста прихода. Разлог оваквог тренда налази се у чињеници да порески приходи у највећој мери зависе од кретања приватне потрошње, која у посматраном периоду расте спорије од номиналног БДП.

Раст БДП у периоду од 2016. до 2018. године биће превасходно одређен благим опоравком приватне потрошње и појачаним растом инвестиција које нису приходно издашне у кратком року. У случају остварења виших стопа раста у дужем временском периоду може се очекивати динамичније прилагођавање и кретање запослености и зарада, што би довело до значајнијег раста потрошње. Осим тога, кретање прихода ће зависити и од успешности борбе са сивом економијом и пореском евазијом.

Табела 3: Укупни приходи и донације у периоду 2015-2018. године, у % БДП

	Процена		Пројекција	
	2015	2016	2017	2018
<b>ЈАВНИ ПРИХОДИ</b>	41,9	41,1	40,1	39,0
Текући приходи	41,6	40,7	39,8	38,7
Порески приходи	36,3	36,3	35,5	34,7
Порез на доходак грађана	3,6	3,6	3,5	3,4
Порез на добит	1,6	1,6	1,6	1,5
Порез на додату вредност	10,3	10,2	10,0	9,8
Акцизе	5,8	6,1	6,0	5,8
Царине	0,8	0,8	0,8	0,8
Остали порески приходи	1,6	1,6	1,5	1,5
Доприноси	12,6	12,4	12,1	11,9
Непорески приходи	5,3	4,4	4,3	4,1
Донације	0,2	0,3	0,3	0,3

Извор: МФ

### 5.3. Фискална стратегија за 2016. и пројекцијама за 2017. и 2018. годину<sup>125</sup>

Један од значајнијих развојних докумената јесте и Фискална стратегија за 2016. и пројекцијама за 2017. и 2018. годину. У наредном трогодишњем периоду (2016–2018) планира се смањење нерационалне потрошње, бирократије и непотребних трошкова државе, чиме би се обезбедио даљи раст инвестиционе активности и подстакли привредни раст и запошљавање, уз очување нивоа социјалне заштите најугроженијих слојева друштва. У томе кључну улогу имају фискална политика и наставак свеобухватне реформе привредног система.

Предстоји нам убрзано спровођење преостале економске реформе, како би се

<sup>125</sup> Делови фискалне стратегије преузети са интернет странице Министарства финансија: <http://www.mfin.gov.rs/pages/article.php?id=11753>.

побољшало пословно окружење, посебно оснаживањем владавине права и отклањањем већ идентификованих структурних препрека за раст привреде. У 2015. години постигнути су добри резултати фискалне политике, а у наредном периоду треба поради на даљем јачању пореске дисциплине, повећању ефикасности наплате пореза и борби против сиве економије. Нулта толеранција према непоштовању закона, криминалу и корупцији представља дугорочни циљ и опредељење Владе Србије.

### ***5.3.1. Порез на доходак***

Смањење масе зарада и рационализација запослености у јавном сектору узроковали су постепени пад учешћа овог пореског облика.

Преовлађујући облик пореза на доходак је порез на зараде, тако да су кретање масе зарада и запослености главни фактори који утичу на кретање прихода од пореза на доходак.

Други део укупних пореза на доходак чине остали облици као што су порез на дивиденде, порез на приходе од камата, годишњи порез на доходак. У последњих неколико периода забележен је пад или стагнација појединих категорија овог пореског облика, али је у другој половини 2014. године дошло до стабилизације кретања и благог опоравка прихода по овом основу. Један од разлога опадања ове категорије су и нижи приходи од пореза на камате, узроковани општим смањењем каматних стопа и последичним опадањем прихода по основу штедње.

Приходи од дивиденди и осталих облика пореза на доходак прате кретање опште економске активности и зарада. Услед тога је у 2016. години планиран веома умерен раст ове групе пореза. Одређени ниво ризика у наплати овог прихода постоји уколико изостане номинални раст зарада у приватном сектору или буде нижи од предвиђеног.

### ***5.3.2. Доприноси за обавезно социјално осигурање***

Највећи појединачни облик јавних прихода представљају доприноси. У 2014. години учешће доприноса у БДП износило је 12,7%, а на крају периода опало је на 11,8%. Кретање учешћа овог јавног прихода у БДП има сличну путању као и кретање учешћа пореза на зараде, имајући у виду да су за њихову пројекцију коришћене исте претпоставке о кретању зарада и запослености у наредном средњорочном периоду. Једину разлику представљају доприноси који се наплаћују по основу осигурања пољопривредника и предузетника.

Доприноси су пореска категорија у којој је најизраженија пореска недисциплина и регистрован највећи дуг пореских обвезника. У протеклом периоду дошло је до значајних измена нивоа стопа по којима се обрачунавају и наплаћују социјални доприноси, па су у складу са њима пројектовани приходи од овог пореског облика.

Током 2013. године повећана је стопа доприноса за ПИО са 22% на 24%, уз смањење стопе пореза на зараде са 12% на 10%. У 2014. години стопа доприноса за ПИО повећана је са 24% на 26%, док је истовремено смањена стопа доприноса за здравствено осигурање са 12,3% на 10,3%.

Будућа реформа система опорезивања зарада, у смислу структуре и висине, у највећој мери биће ослоњена на измене стопа доприноса и пореза на зараде.

### ***5.3.3. Порез на добит***

Стопа пореза на добит, у 2013. години, повећана је са 10% на 15%, али се тек у 2014. години осетио ефекат повећања пореске стопе. Након одличних резултата у наплати овог пореског облика у 2014. години, који је био последица поменутих измена у стопама и повољних кретања на пољу профитабилности привредних друштава, током 2015. дошло је до значајног опадања прилива по овом основу. Разлог за то су општи пад профитабилности, као последица реалног пада БДП од 1,8% (великим делом и као последица мајских поплава), неповољно кретање девизног курса, као и утицај цене на пословање домаћег прерађивача нафте.

Измене прописа, којима се регулише наплата пореза на добит из 2013. године, требало је да доведу до позитивних ефеката у 2015. години, али је и поред тога дошло до опадања наплате пореза на добит. Стога, у наредном периоду није предвиђен значајнији номинални раст овог пореског облика, услед велике неизвесности која се јавља при његовом пројектовању.

### ***5.3.4. Порез на додату вредност***

Кретање прихода од ПДВ карактерише умерено опадање учешћа у БДП, с обзиром да је пројектован спорији раст приватне потрошње у односу на номинални раст БДП. Одлучујући фактор за кретање ПДВ представља домаћа тражња, вођена расположивим дохотком становништва.

Изостанак предвиђеног пада привредне активности и раст зарада у приватном сектору, спорија динамика рационализације броја запослених у односу на планирану, повећани прилив по основу дознака из иностранства, појачана кредитна активност банака и појачане мере сузбијања сиве економије, нарочито у области акцизних производа, довели су до боље наплате ПДВ од очекиване у протеклом периоду.

Два пута су повећаване стопе ПДВ, прво општа стопа у 2012. години, па посебна стопа у 2014. години. Свака промена пореских стопа, у почетном периоду, обично не доводи до пуних ефеката, већ до погоршања степена наплате, али после одређеног времена долази до успостављања равнотеже и стабилизације потрошње и наплате.

Резултати ефикасније наплате и контроле пореских обвезника присутни су и

очекује се да ће тај тренд бити настављен у наредној години, с тим што ефекти борбе против сиве економије нису експлицитно дати у пројектованим вредностима услед опрезности.

Пројектовани раст извоза у наредном периоду доводи и до раста повраћаја ПДВ, и уколико дође до већег пораста извозне тражње, то може утицати на укупан ниво наплаћеног ПДВ. Остваривање пројекција ПДВ у пројектованом периоду, зависе од кретања зарада у приватном сектору, општег раста привреде, као и степена ефикасности смањења сиве економије.

### *5.3.5. Акцизе*

У 2016. години, у поређењу са претходном годином, предвиђен је раст учешћа прихода од акциза у БДП, услед измена у акцизној политици, а након тога може се очекивати опадање, с обзиром на то да нису предвиђене нове измене. Пројекција прихода од акциза сачињена је на основу планираних измена акцизне политике, пројектоване потрошње акцизних производа (нафтни деривати, дуванске прерађевине, алкохол, кафа и електрична енергија) и редовног усклађивања номиналног износа акциза на појединачне производе.

Предвиђено је подизање акциза на нафтне деривате преко износа прописаног постојећим прописима, у оквиру мера фискалне консолидације и достизања потребног нивоа структурног фискалног прилагођавања. Код дуванских производа, у оквиру акцизне политике, у наредном средњорочном периоду очекује се даље постепено усклађивање са директивама Уније, што подразумева доношење средњорочног плана постепеног повећања акцизног оптерећења.

Предвиђа се постепено повећање акциза на цигарете, како би се у прихватљивом временском року достигао минимум од 1,8 евра по паклици, који се примењује у Унији. Неопходно је да ове промене буду пажљиво спровођене, како би се избегле промене у структури и обиму потрошње, које би угрозиле буџетске приходе.

У 2013. години, легално тржиште дуванских прерађевина (паклица цигарета) количински изражено је опало за 20%, а у 2014. години у односу на 2013. годину за 15%. У другој половини 2014. године дошло је до опоравка, који је донекле ублажио укупну вредност пада продаје на легалном тржишту са почетка године.

Мере на сузбијању нелегалне трговине овом врстом акцизних производа почеле су да дају резултате крајем 2014. и током 2015. године. Према расположивим подацима, на крају првог полугодишта 2015. године, раст продаје износио је око 17,8%, што представља први пример раста легалног тржишта неколико година уназад. Овај раст ипак није донео и истоветне ефекте на раст прихода од акциза, јер је дошло до преоријентације потрошача на јефтине врсте цигарета.

У наредном периоду предвиђен је даљи пад легалног тржишта дуванских производа у просеку 3% годишње. Уколико дође до наставка побољшања услова на тржишту дуванских производа и смањења сиве економије, постоји одређени позитивни ризик у вези са наплатом овог облика прихода.

Боља контрола и ефекти маркирања нафтних деривата, слабљење ефекта супституције бензина течним нафтним гасом и приближавање цена моторног бензина ценама у региону, довели су до тога да, у 2014. и 2015. години, после више година, буде заустављен и преокренут тренд опадања обима легалног тржишта моторног бензина. Потрошња дизел горива константно расте, а томе су, поред осталог, допринеле и мере сузбијања нелегалне трговине и увођење различитих супститута овог горива за употребу у пољопривреди под категорију акцизних производа.

Са друге стране, потрошња течног нафтног гаса углавном стагнира, након што је у протеклом периоду достигла ниво потрошње моторног бензина. У 2015. години остварени су бољи резултати у наплати од пројектованих, због измене у структури домаће производње (домаћа и увозна компонента), који су довели до пада нивоа повраћаја акциза домаћем произвођачу.

Приходи од акциза на алкохолна пића и кафу пројектовани су у складу са постојећом структуром потрошње, с тим што су тренутни номинални износи акциза усклађени са очекиваним износима стопе инфлације у средњорочном периоду. Током 2015. године уведена је акциза од 7,5% на вредносно изражену потрошњу електричне енергије. Узимајући у обзир тренутну годишњу потрошњу и важеће цене, за 2016. годину планиран је приход од ове акцизе у износу од 14 млрд. динара.

### ***5.3.6. Царине***

Основни фактори за пројекцију прихода од царина су кретање увоза и девизног курса. Међутим, у протеклом периоду, од 2009. године, приходи од царина су се номинално смањивали сваке године услед примене ССП, Споразума о слободној трговини - ЕФТА (European Free Trade Association) и Споразума о слободној трговини са Турском, као и постепеног смањивања и укидања појединих царинских стопа.

Усклађивање царинских стопа завршено је у 2014. години, тако да је у 2015. години први пут забележен номинални раст прихода од царина. Може се претпоставити да је и даље присутна промена саме структуре и порекла увезене робе са подручја са мањим царинским оптерећењем. Предвиђено је да приходи од царина у 2016. години чине 0,8% БДП, а може се очекивати да се у будућности задрже на овом нивоу, након неколико година опадања.

### ***5.3.7. Остали порески приходи***

Остали порески приходи, који у највећем делу чине порез на имовину, порези на употребу, држање и ношење добара, као и други облици пореза на локалном нивоу пројектовани су у складу са кретањем инфлације. Ниво ових прихода релативно је стабилан и не реагује на пад економске активности, тако да се и у периодима веће



кризе и споријег раста осталих пореских прихода може очекивати раст учешћа ове категорије.

У наредном средњорочном периоду учешће осталих пореских прихода требало би да се стабилизује. Ови порески приходи значајно су порасли у 2014. години услед измене регулативе, која се односи на порез на имовину, у делу који се односи на порез на имовину правних лица, односно укључивања накнаде за коришћење земљишта у порез на имовину. Треба очекивати да локалне самоуправе побољшају наплату пореза на имовину, који је један од најзначајнијих прихода којим локалне самоуправе самостално располажу.

### ***5.3.8. Непорески приходи***

Непорески приходи забележили су скок у 2015. години, који је био резултат очекиване уплате средстава на основу смањења зарада у јавном сектору (јавна предузећа и локалне самоуправе), већих прихода од дивиденди и добити од јавних предузећа, као и увођење накнаде за обавезне резерве нафте. У наредном периоду, пројектован је пад учешћа, јер су из базе 2015. године искључени приходи који се не сматрају структурним тј. трајним, што се понајвише односи на ванредне категорије непореских прихода.

Непорески приходи су врло хетерогена категорија са различитим кретањима по појединим облицима. Поједини непорески приходи индексирају се оствареном инфлацијом у претходној години, остали прате промену вредности основе на коју се примењују и услед тога се коригују пројектованом инфлацијом, док део чине једнократне уплате у буџет (ванредни непорески приходи).

Редовни непорески приходи су различите таксе, накнаде, казне, приходи органа и организација и сви остали приходи који се остварују устаљеном динамиком у току године, у приближно сличним износима на месечном нивоу уз одређене сезонске варијације.

Ванредни непорески приходи су углавном једнократни, у одређеној мери неизвесни, како у смислу износа, тако и тренутка уплате. Највећи део ових прихода представљају уплате добити јавних предузећа и агенција, дивиденде буџета, приходи по основу наплаћених потраживања Агенције за осигурање депозита, емисионе премије, итд.

### ***5.3.9. Донације***

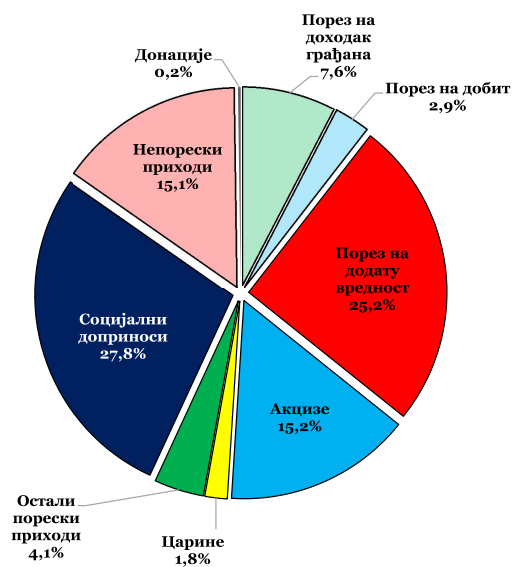
Процесом приближавања државе чланству у Унији повећавају се средства из ИПА фондова која могу да се користе, тако да ова средства чине преовлађујући део прихода од донација. Поред тога, предвиђена је и годишња уплата у укупном износу од 55 милиона евра за три године у оквиру секторске буџетске помоћи Уније.

## 5.4. Структура консолидованих прихода и расхода

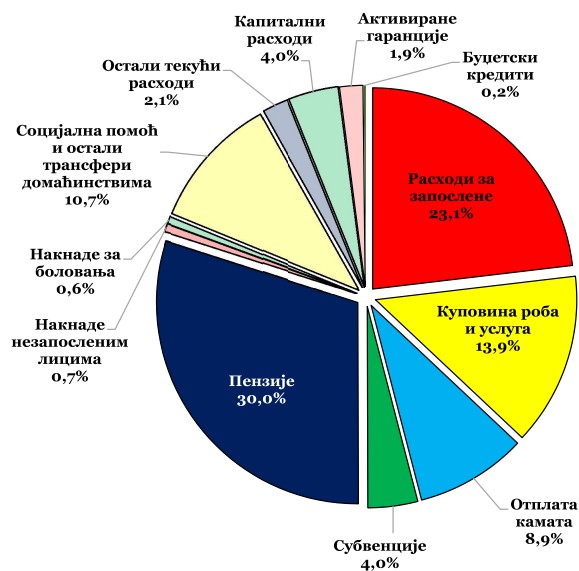
У структури консолидованих прихода индиректни порези чине 42,2%, док на страни расхода највеће учешће имају расходи за плате и пензије са 53,1%<sup>126</sup>. Знатно је повећано учешће акциза, а учешће царина се смањује услед примене ССП. Измене у пореским стопама довеле су до релативне промене односа социјалних доприноса и пореза на доходак.

Може се закључити да повећање јавних прихода не може да прати велике расходе на страни зарада и пензија, тако да је било неопходно спровести промене у домену система зарада у јавном сектору. Поред тога, морају се спровести радикалније реформе код директних пореза, јер је њихова наплата изузетно мала у односу на могућности.

Структура консолидованих прихода у периоду јануар-фебруар 2016. године, у %

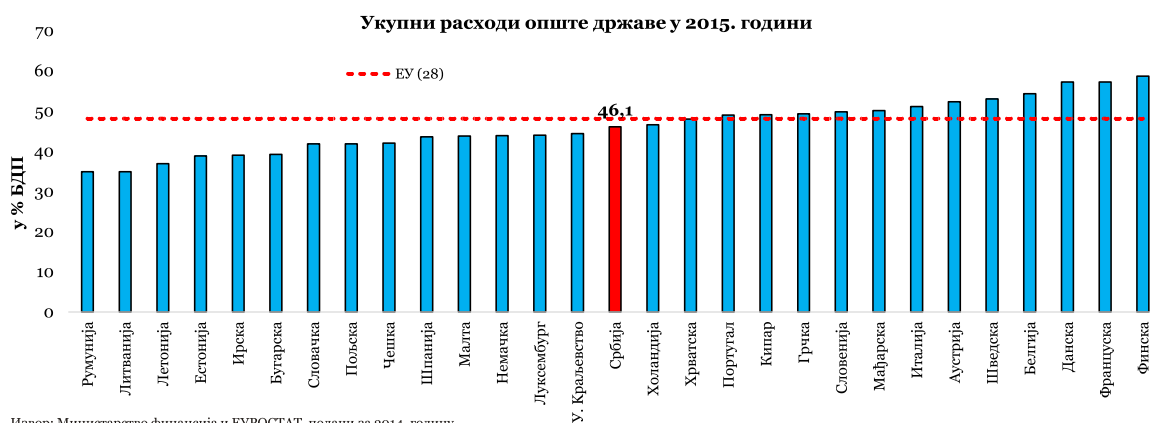
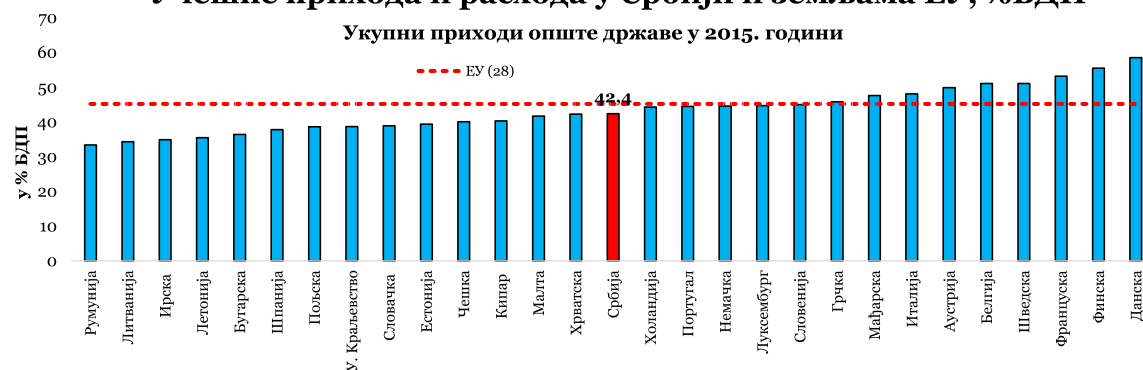


Структура консолидованих расхода у периоду јануар-фебруар 2016. године, у %



<sup>126</sup> Макроекономски и фискални подаци, 23. март 2016. године, Министарство финансија, <http://www.mfin.gov.rs/pages/article.php?id=12032>.

## Учешће прихода и расхода у Србији и земљама ЕУ, %БДП



Извор: Министарство финансија и ЕУРОСТАТ, подаци за 2014. годину

## ТРЕЋИ ДЕО

### ПОРЕЗ НА ДОХОДАК – ПОСТОЈЕЋИ СИСТЕМ ОПОРЕЗИВАЊА И МОГУЋИ ПРАВЦИ УНАПРЕЂЕЊА

Окосницу савремених пореских система чини порез на доходак, с обзиром на то да у значајној мери учествује у укупним приходима и представља важан фискални облик у остварењу нефискалних циљева опорезивања.

Порез на доходак, као облик директног пореза, представља један од основних критеријума за просуђивања о пореском терету и пословној клими у једној држави<sup>127</sup>.

У нашој земљи се примењује мешовити систем пореза на доходак, који подразумева да сви примаоци дохотка подлежу цедуларним порезима, применом пропорционалних стопа, а мали број пореских обвезника, који остваре доходак изнад прописаног лимита, плаћају и комплементарни годишњи порез на доходак грађана, применом прогресивне пореске стопе.

Цедуларни порези су уведени на све врсте прихода, осим оних који су изузети из опорезивања, али су стопе диференциране. Поред различитих пореских стопа, које варирају од 10% до 20%, прописане су диферентне пореске основице, због разних изузећа и одбитака. Стога, у примени је много већи број ефективних пореских стопа, што отежава контролу и обрачун пореза на доходак грађана.

Мешовити систем пореза на доходак у Србији примењује се од 2001. године, а укључивање годишњег пореза на доходак у наш систем опорезивања није дао очекиване ефекте, имајући у виду мали број пореских обвезника и мали удео у укупним приходима.

Плаћање пореза на приходе физичких лица уређено је Законом о порезу на доходак грађана и бројним подзаконским актима донетим на основу овог закона, као што је случај код других пореских облика. Приликом сагледавања правног оквира пореза на доходак, неопходно је узети у обзир и прописе из области радних односа и доприноса за социјално осигурање, с обзиром на то да се на већину прихода физичких лица, поред пореза, плаћају и доприноси.

Доприноси за социјално осигурање, у нашим условима, представљају значајну врсту јавних прихода, имајући у виду њихово високо учешће у укупним јавним приходима, као и највећи степен пореске недисциплине.

У наставку је објашњен систем опорезивања дохотка у Србији, указано је на недостатке и могуће начине унапређења тог система.

---

<sup>127</sup> Божић Раичевић, Саша Ранђеловић, “Анализа висине пореза у Србији”, Индустрија бр. 1, Економски институт, Београд, 2008. година.

## 1. ОПОРЕЗИВАЊЕ ПОЈЕДИНИХ ВРСТА ПРИХОДА

На приходе физичких лица примењују се следећа три начина утврђивања и плаћања пореза на доходак грађана:

- по одбитку од сваког појединачног прихода;
- на основу решења надлежног пореског органа;
- самоопорезивањем.

Порези по решењу сведени су на минимум, са циљем умањења трошкова администрације и поваћања ефикасности контроле наплате пореза. Међутим, у нашим условима примена самоопорезивања не даје адекватне резултате, с обзиром на то да је порески морал пореских обвезника на изузетно ниском нивоу, имајући у виду низак животни стандард и недоследност у примени прописа. Чини се да ни контрола наплате пореза по одбитку није на завидном нивоу, што све заједно упућује на неопходност споровођења радикалних промена у систему утврђивања и наплате пореза на доходак грађана. Све то указује на чињеницу да је, у циљу побољшања наплате пореза, поновно увеоћење пореза по решењу на поједине врсте прихода неминовно.

### 1.1. Порези по одбитку

По одбитку од сваког појединачно оствареног прихода утврђују се и плаћају порези на следеће приходе<sup>128</sup>:

- 1) зараде;
- 2) приходе од ауторских права, права сродних ауторском праву и права индустријске својине, ако је исплатилац прихода правно лице или предузетник;
- 3) приходе од капитала, ако је исплатилац прихода правно лице или предузетник;
- 4) приходе од непокретности, ако је исплатилац прихода правно лице или предузетник;
- 5) приходе од давања у закуп покретних ствари, ако је исплатилац прихода правно лице или предузетник;
- 6) добитке од игара на срећу;
- 7) приходе од осигурања лица;
- 8) приходе спортиста и спортских стручњака;
- 9) остале приходе, ако је исплатилац прихода правно лице или предузетник.

Под правним лицем подразумева се и део правног лица, односно пословна јединица нерезидентног правног лица која је регистрована код надлежног државног органа (представништво и др.), као и државни органи и организације.

Порез по одбитку, за сваког обвезника и за сваки појединачно исплаћени приход исплатилац обрачунава, обуставља и уплаћује на прописани јединствени уплатни

---

<sup>128</sup> Порези по одбитку утврђени су одредбама члана 99. Закона о порезу на доходак грађана.

рачун у моменту исплате прихода, у складу са прописима који важе на дан исплате прихода, осим ако овим законом није друкчије прописано<sup>129</sup>.

Исплатилац прихода дужан је да обвезнику, приликом сваке исплате, као и по истеку године, изда обрачун са подацима о: бруто приходу, трошковима, опорезивом приходу, олакшицама, плаћеним доприносима за социјално осигурање и плаћеном порезу<sup>130</sup>.

Приликом обрачуна пореза по одбитку на приходе нерезидента, исплатилац прихода примењује одредбе уговора о избегавању двоструког опорезивања, под условом да нерезидент докаже статус резидента државе са којом је Србија закључила уговор о избегавању двоструког опорезивања, и да је он стварни власник прихода<sup>131</sup>.

Статус резидента државе са којом је закључен уговор о избегавању двоструког опорезивања нерезидент доказује код исплатиоца прихода, потврдом о резидентности, у складу са законом којим се уређују порески поступак и пореска администрација.

## 1.2. Порези по решењу

Према решењу надлежног пореског органа, порез се утврђује и плаћа на<sup>132</sup>:

- паушални приход од самосталне делатности;
- капитални добитак;
- годишњи порез на доходак грађана.

Капитални добитак се, од 1. јануара 2016. године, поново утврђује и плаћа путем решења надлежног пореског органа (у периоду од 1. јануара 2014. до 31. децембра 2015. године плаћао се путем самоопорезивања).

## 1.3. Порези који се плаћају самоопорезивањем

Самоопорезивањем се утврђују и плаћају порези на следеће приходе<sup>133</sup>:

- 1) приходе од самосталне делатности предузетника који води пословне књиге;
- 2) приходе које исплаћује исплатилац који није правно лице или предузетник, и то:
- 3) приходе од ауторских права, права сродних ауторском праву и права индустријске својине;
- 4) камате;
- 5) приходе од издавања непокретности и давања у закуп покретних ствари;
- 6) друге приходе из члана 85. Закона о порезу на доходак грађана.

Ако исплатилац прихода нема обавезу да обрачуна и плати порез по одбитку, обавезу утврђивања и плаћања пореза самоопорезивањем има обвезник који

<sup>129</sup> Обавеза обрачунавања и плаћања пореза по одбитку на сваки појединачно остварени приход физичког лица, утврђена је одредбама члана 101. Закона о порезу на доходак грађана.

<sup>130</sup> Одредбама члана 106. Закона о порезу на доходак грађана прописана је обавеза издавања потврде.

<sup>131</sup> Могућност примене уговора о избегавању двоструког опорезивања прописана је одредбама члана 107а Закона о порезу на доходак грађана.

<sup>132</sup> Плаћање пореза по решењу уређено је одредбама члана 100. Закона о порезу на доходак грађана.

<sup>133</sup> Самоопорезивање је уређено одредбама члана 100а Закона о порезу на доходак грађана.

остварује зараде и друге приходе у другој држави, код дипломатског или конзуларног представништва стране државе, односно међународне организације или код представника и службеника таквог представништва, односно организације, као и у другом случају, када исплатилац прихода нема обавезу да обрачуна и плати порез по одбитку.

#### 1.4. Предмет опорезивања порезом на доходак грађана

Приходи који подлежу опорезивању су<sup>134</sup>:

1. зараде;
2. приходи од самосталне делатности;
3. приходи од ауторских права, права сродних ауторском праву и права индустријске својине;
4. приходи од капитала;
5. приходи од непокретности;
6. капитални добици;
7. остали приходи.

Наведени приходи опорезују се било да су остварени у новцу, натури, чињењем или на други начин.

Одредбама члана 9. Закона о порезу на доходак грађана прописано је изузимање из опорезивања за примања остварена по основу:

- 1) прописа о правима ратних инвалида;
- 2) родитељског и дечијег додатка;
- 3) накнаде за туђу помоћ и негу и накнаде за телесно оштећење;
- 4) накнаде за време незапослености и друге врсте накнада које, у оквиру програма и мера активне политике запошљавања, плаћа Национална служба за запошљавање у складу са законом којим се уређује запошљавање и осигурање за случај незапослености;
- 5) материјалног обезбеђења, у складу са законом;
- 6) накнаде из здравственог осигурања, осим накнаде зараде (плате);
- 7) накнаде из осигурања имовине, изузев накнада из осигурања за измаклу корист, као и накнада из осигурања лица којима се надокнађује претрпљена штета, уколико она није надокнађена од штетника;
- 8) накнаде материјалне и нематеријалне штете, изузев накнаде за измаклу корист и накнаде зараде (плате), односно накнаде за изгубљену зарату (плату);
- 9) помоћи у случају смрти запосленог, члана његове породице или пензионисаног радника - до 64.162<sup>135</sup> динара;
- 10) помоћи због уништења или оштећења имовине услед елементарних непогода или других ванредних догађаја;
- 11) организоване социјалне и хуманитарне помоћи;

---

<sup>134</sup> Приходи који подлежу опорезивању прописани су одредбама члана 3. Закона о порезу на доходак грађана.

<sup>135</sup> Сви неопорезиви износи из Закона о порезу на доходак грађана усклађују се једном годишње са индексом потрошачких цена. Овај неопорезиви износ примењује се од 1. фебруара 2016. до 31. јануара 2017. године.

- 12) стипендија и кредита ученика и студената - у месечном износу до 11.000<sup>136</sup> динара;
- 13) накнаде за исхрану - хранарине коју спортистима аматерима исплаћују аматерски спортски клубови, у складу са законом којим се уређује спорт - у месечном износу до 9.166<sup>137</sup> динара;
- 14) накнада и награда за рад осуђених лица и малолетних починилаца кривичних дела у казнено-поправним установама;
- 15) накнада и награда за рад пацијената у психијатријским установама;
- 16) уплате доприноса за обавезно социјално осигурање које је привредно друштво дужно да плати за оснивача, односно свог члана у складу са законом којим се уређују доприноси за обавезно социјално осигурање;
- 17) пензија и инвалиднина које се остварују по основу права из обавезног пензијског и инвалидског осигурања, односно војног осигурања;
- 18) отпремнине приликом одласка у пензију - до износа који је као најнижи утврђен законом којим се уређује рад;
- 19) отпремнине, односно новчане накнаде коју послодавац исплаћује запосленом за чијим радом је престала потреба, у складу са законом којим се уређују радни односи, односно запосленом који ради на пословима за које више не постоји потреба или постоји потреба за смањењем броја извршилаца у складу са законом којим се уређује начин одређивања максималног броја запослених у јавном сектору - до износа који је утврђен тим законима;
- 20) отпремнине која се исплаћује лицу коме престаје радни однос у процесу решавања вишка запослених у поступку приватизације, у складу са актом Владе којим се утврђује програм за решавање вишка запослених у поступку приватизације - до износа утврђеног тим програмом;
- 21) накнаде за рад хранитеља и накнада за издржавање корисника у хранитељској породици;
- 22) накнаде која се, у складу са прописима којима се уређује Војска Србије, исплаћују војницима на служењу војног рока, ученицима и кадетима војношколске установе и лицима на другом стручном оспособљавању за официре и подофицире;
- 23) накнаде која се, у складу са прописима којима се уређују унутрашњи послови, исплаћују студентима високошколске установе основане за остваривање студијских програма за потребе полицијског образовања;
- 24) премија, субвенција, регреса и других средстава која се у сврху подстицања развоја пољопривреде, из буџета Србије, аутономне покрајине и локалне самоуправе плаћају, односно исплаћују на посебан наменски рачун носиоцу породичног пољопривредног газдинства који је уписан у Регистар пољопривредних газдинстава, у складу са прописима којима се уређује та област;
- 25) ПДВ надокнаде, у складу са законом којим се уређује порез на додату вредност;

---

<sup>136</sup> Овај неопорезиви износ примењује се од 1. фебруара 2016. до 31. јануара 2017. године.

<sup>137</sup> Овај неопорезиви износ примењује се од 1. фебруара 2016. до 31. јануара 2017. године.



- 26) награда ученицима и студентима остварених за постигнуте резултате током школовања и образовања, као и освојених на међународним такмичењима и такмичењима у оквиру образовног система;
- 27) накнаде трошкова волонтирања коју остварује волонтер, у складу са законом којим се уређује волонтирање;
- 28) новчане помоћи физичким лицима која служе за лечење у земљи или иностранству, у висини стварних трошкова лечења, документованих рачунима здравствене установе која је спровела лечење;
- 29) накнада за рад чланова бирачких и гласачких одбора за спровођење непосредних избора и других облика непосредног изјашњавања грађана, као и накнада за рад на попису становништва - до 5.000 динара у оквиру истог изборног циклуса, односно пописа становништва<sup>138</sup>.

Остваривање права на пореско ослобођење за примања из става 1. тач. 10), 11), 12), 13) и 28) овог члана ближе је уређено Правилником о остваривању права на пореска изузимања за примања по основу помоћи због уништења или оштећења имовине, организоване социјалне и хуманитарне помоћи, стипендија и кредита ученика и студената, хранарина спортиста аматера и права на пореско ослобођење за примања по основу солидарне помоћи за случај болести<sup>139</sup>.

Очекује се прописивање услова за остваривање права на пореско изузимање по основу новчане помоћи физичким лицима која служе за лечење у земљи или иностранству, на основу овлашћења датог министру финансија, у складу са последњим изменама Закона о порезу на доходак грађана које се примењују од 1. јануара 2016. године.

Прописивање овако великог броја пореских изузимања, која нису прецизно дефинисана, ствара се могућност за различито тумачење законских одредби, а самим тим и за пореску евазију. На пример, законом нити подзаконским актом није прецизније утврђено на које награде ученицима и студентима се примењује пореско изузимање, што даје простор за закониту пореску евазију.

---

<sup>138</sup> Ово пореско изузимање примењује се од 1. јануара 2016. године.

<sup>139</sup> „Сл. гласник РС“, бр. 31/01 и 5/05.

## 2. ЗАРАДЕ

Зараду и друга примања остварују запослени по основу радног односа заснованог у складу са прописима о раду. Запослени, у смислу прописа о раду, је физичко лице које је у радном односу код послодавца. Послодавац, према прописима о раду, је домаће, односно страно правно или физичко лице које запошљава, односно радно ангажује једно или више лица. Радни однос се заснива закључивањем уговора о раду између запосленог и послодавца, на који начин се стиче статус запосленог. Зараду и друга примања запослени остварује за време проведено на раду. За време одсуствовања са рада, у случајевима прописаним законом, запослени има право на накнаду зараде у складу са општим прописима о раду, односно посебним прописима којима је прописано то право<sup>140</sup>.

Према Закону о порезу на доходак грађана, зарада је дефинисана на другачији начин у односу на прописе о раду, пошто се зарадом не сматра само зарада остварена по основу радног односа, већ и:

- уговорена накнада по уговору о привременим и повременим пословима;
- лична зарада предузетника;
- примања која запослени оствари у вези са радом код послодавца, од лица које се у смислу закона којим се уређује порез на добит правних лица, сматра лицем повезаним са послодавцем;
- примања запослених у облику бонова, новчаних потврда, робе, чињења или пружања погодности, опраштања дуга, као и покривања расхода обвезника новчаном надокнадом или непосредним плаћањем.

### 2.1. Зарада према Закону о раду

Право на зараду запослени остварује у складу са законом, општим актом и уговором о раду.

Општи акти који се примењују приликом утврђивања права и обавеза запосленог и послодавца по основу рада су:

- посебни колективни уговори, закључени за одређену делатност, односно област, који се примењују на послодавце и запослене - чланове удружења учесника у закључивању тог уговора, осим ако министар својом одлуком не прошири примену на све послодавце у одређеној делатности, односно области;
- појединачни колективни уговор код послодавца.

Код послодавца који нема услове за закључивање колективног уговора, општим актом се сматра Правилник о раду.

Уколико код послодавца није закључен колективни уговор, нити је донет правилник о раду, сва права и обавезе запосленог и послодавца по основу рада, под којима се подразумева и право на зараду и друга примања, утврђују се уговором о

---

<sup>140</sup> Весна Нешић, „Зараде и друга примања запослених“, *Рачуноводствена пракса* бр. 16-17, Савез РР Србије, 2015. година.

раду. Запосленима се гарантује једнака зарада за исти рад или рад исте вредности који остварују код послодавца.

Запослени има право на одговарајућу зараду, која се састоји од<sup>141</sup>:

- ✓ зараде за обављени рад и време проведено на раду,
- ✓ зараде по основу доприноса запосленог пословном успеху послодавца (награде, бонуси сл.), и
- ✓ других примања по основу радног односа, у складу са општим актом и уговором и раду.

Овако дефинисана зарада је бруто зарада која садржи:

- нето износ зараде који се исплаћује запосленом,
- порез из зараде и
- доприносе које из зараде плаћа запослени.

Зарада за обављени рад и време проведено на раду састоји се од:

- основне зараде,
- дела зараде за радни учинак и
- увећане зараде.

Запослени има право на увећану зараду у висини утврђеној општим актом и уговором о раду<sup>142</sup>:

- за рад на дан празника који је нерадни дан – најмање 110% основице;
- за рад ноћу, ако такав рад није вреднован при утврђивању основне зараде – најмање 26% основице;
- за прековремени рад – најмање 26% основице;
- на основу времена проведеног на раду за сваку пуну годину рада остварену у радном односу код послодавца – најмање 0,4% основице.

При обрачуна минувлог рада рачуна се и време проведено у радном односу код послодавца претходника, као и код лица повезаних са послодавцем, у складу са законом.

Послодавац својим општим актом или уговором о раду, поред наведених основа увећања зараде, може утврдити и друге случајеве у којима запослени има право на увећану зараду.

Ако су се истовремено стекли услови за увећану зараду по више основа, проценат увећане зараде не може бити нижи од збира процената по сваком од основа увећања.

Основицу за обрачун увећане зараде чини основна зарада, утврђена у складу са законом, општим актом и уговором о раду.

Зарадом се сматрају сва примања из радног односа, осим следећих примања<sup>143</sup>:

- 1) примања из члана 14. Закона о раду – примања запослених по основу учешћа у оствареној добити;
- 2) примања из члана 42. став 3. тач. 4) и 5) Закона о раду - накнада трошкова за употребу средстава за рад запосленог, као и накнада других трошкова рада

<sup>141</sup> Елементи зараде утврђени су одредбама члана 105. ст. 1. и 2, чл. 106. и 107. Закона о раду.

<sup>142</sup> Основи и проценти увећања зараде прописани су одредбама члана 108. Закона о раду.

<sup>143</sup> Примања запослених која се не сматрају зарадом, прописана су одредбама члана 105. став 3. Закона о раду.

код уговора о раду ван просторија послодавца;

- 3) накнаде трошкова из члана 118. тач. 1) - 4) Закона о раду – накнада трошкова превоза за долазак на посао и повратак са посла, накнада трошкова службеног путовања у земљи и иностранству и накнада трошкова смештаја и исхране за рад и боравак на терену;
- 4) примања из члана 119. Закона о раду – отпремнина приликом одласка у пензију, накнада трошкова погребних услуга у случају смрти члана уже породице, накнада штете због повреде на раду или професионалног обољења и поклони деци запосленог старости до 15 година за Божић и Нову годину;
- 5) примања из члана 120. тачка 1) Закона о раду – јубиларна награда и солидарна помоћ;
- б) примања из члана 158. Закона о раду – отпремнина приликом отпуштања са посла ако је због технолошких, економских или организационих промена престала потреба за обављањем одређеног посла.

Сходно наведеним одредбама Закона о раду, друга примања која имају карактер зараде су:

- накнада за исхрану у току рада – “топли оброк” (члан 118. тачка 5) Закона о раду);
- регрес за коришћење годишњег одмора (члан 118. тачка 6) Закона о раду),
- увећана зарада према члану 108. Закона о раду;
- теренски додатак – ако је предвиђен општим актом или уговором о раду без накнаде трошкова за рад и боравак на терену;
- давања запосленима за 8. март, Божић, Нову годину и др.,
- поклони деци до 15 година старости за Божић и Нову годину изнад неопорезивог износа;
- отпремнина при споразумном престанку радног односа на основу члана 177. Закона о раду или стимулативна откупнина ради давања отказа запосленог по члану 178. овог закона;
- додатак за одвојени живот – ако је предвиђен одговарајућим актом;
- коришћење службеног аутомобила у приватне сврхе и давање запосленом на коришћење стана у власништву послодавца;
- сва друга примања која запослени оствари по основу радног односа, а која нису изузета, сходно члану 105. став 3. Закона о раду.

## **2.2. Зарада као основица за плаћање пореза**

Зарадом се, у смислу Закона о порезу на доходак грађана, сматрају:

- зарада, која се остварује по основу радног односа, дефинисана законом којим се уређују радни односи и друга примања запосленог;
- уговорена накнада и друга примања која се остварују обављањем привремених и повремених послова, на основу уговора закљученог непосредно са послодавцем, као и на основу уговора закљученог преко омладинске или студентске задруге, осим са лицем до навршених 26 година

живота, ако је на школовању у установама средњег, вишег и високог образовања;

- исплаћена лична зарада предузетника;
- примање које запослени у вези са радом код послодавца оствари од лица које се сматра лицем повезаним са послодавцем, у смислу Закона о порезу порезу на добит правних лица;
- примања у облику бонова, новчаних потврда, робе, чињења или пружања погодности, опраштања дуга, као и покривања расхода обвезника новчаном надокнадом или непосредним плаћањем<sup>144</sup>.

Основицу пореза на зараду за примања у облику бонова, новчаних потврда, робе, чињења или пружања погодности, опраштања дуга, као и покривања расхода обвезника новчаном надокнадом или непосредним плаћањем, чини:

- номинална вредност бонова и новчаних потврда;
- цена која би се постигла продајом робе на тржишту;
- накнада која би се постигла на тржишту за услугу, односно погодност која се чини обвезнику;
- новчана вредност покривених расхода,

увећана за порез и доприносе за обавезно социјално осигурање које из зараде плаћа запослени.

Ако је запослени на име наведених примања извршио новчана плаћања исплатиоцу зараде, основицу пореза на зараду чини разлика између вредности тих примања и новчаних плаћања, увећана за припадајуће обавезе из зараде. Основицу пореза на зараду у вези са хартијама од вредности (добитним од послодавца, или од лица повезаног с послодавцем ) чини тржишна вредност хартија од вредности, увећана за припадајуће обавезе из зараде, у тренутку стицања права располагања тим хартијама од вредности. Ако је поменуте хартије од вредности запослени стекао куповином по повлашћеној цени, основицу пореза на зараду чини разлика између тржишне цене тих хартија од вредности у моменту стицања и износа који је запослени платио, увећана за припадајуће обавезе из зараде. Ако је тржишна вредност хартија од вредности изражена у иностраној валути, основицу пореза на зараду представља њена динарска противвредност према званичном средњем курсу НБС, на дан стицања права располагања тим хартијама од вредности.

Висину цене, висину накнаде, односно новчану вредност у смислу овог члана утврђује исплатилац зараде, у моменту када се давање врши.

Примања, по основу чињења или пружања погодности која се нарочито сматрају зарадом<sup>145</sup>, јесу примања по основу:

- 1) коришћења службеног возила и другог превозног средства у приватне сврхе;
- 2) коришћења стамбених зграда и станова који су у власништву послодавца или на располагању послодавцу по основу закупа или по другом основу, уз плаћање закупнине или без плаћања закупнине.

Вредност примања из тачке 1) је месечни износ, за сваки започети календарски месец коришћења возила, који се утврђује у висини од 1% тржишне вредности

<sup>144</sup> Остала примања запослених која се сматрају зарадом утврђена су одредбама члана 14. Закона о порезу на доходак грађана.

<sup>145</sup> Ова примања утврђена су одредбама члана 14а Закона о порезу на доходак грађана.

службеног возила и другог превозног средства које се користи у приватне сврхе, према подацима надлежне организације са стањем на дан 31. децембра године која претходи години у којој се то возило користи у приватне сврхе, умањен за износ који је запослени платио за то коришћење.

Вредност примања из тачке 2) чини износ закупнине коју послодавац плати за запосленог, односно износ закупнине према тржишним ценама у месту у коме се стамбена зграда или стан налазе, умањена за износ који је запослени платио као закупнину у случају у којем послодавац не плаћа закупнину.

Наведена примања увећавају се за припадајуће обавезе из зараде.

Зарадом се сматрају и премије свих видова добровољног осигурања, као и пензијски допринос у добровољни пензијски фонд, које послодавац плаћа за запослене – осигуранике укључене у добровољно осигурање, односно за запослене – чланове добровољног пензијског фонда, у складу са законом којим се уређује добровољно осигурање, односно добровољни пензијски фондови и пензијски планови<sup>146</sup>.

Изузетно, зарадом се не сматрају:

- премија коју послодавац плаћа за све запослене код колективног осигурања од последица незгоде, укључујући осигурање од повреда на раду и професионалних обољења и колективног осигурања за случај тежих болести и хируршких интервенција;
- премија добровољног здравственог осигурања, односно пензијски допринос у добровољни пензијски фонд, које послодавац плаћа за запослене – осигуранике, односно чланове добровољног пензијског фонда, у складу са посебним прописима којима су уређене наведене области, до износа који је ослобођен плаћања доприноса у складу са законом којим се уређују доприноси за обавезно социјално осигурање.

### 2.3. Пореска стопа и пореска основица

Зарада се опорезује по стопи од 10%, на основицу која је утврђена у члану 15а Закона о порезу на доходак грађана.

Основицу пореза на зараде из чл. од 13. до 14б Закона о порезу на доходак грађана, чини исплаћена, односно остварена зарада. Основицу пореза на зараде чини зарада из члана 13. ст. 1. и 3, чл. од 14. до 14б овог закона (зарада по основу радног односа, лична зарада предузетника и примања запослених по основу чињења и пружања погодности), умањена за неопорезиви износ од 11.604<sup>147</sup> динара месечно за лице које ради пуно радно време.

Приликом утврђивања основице пореза на зараде, зарада се умањује за неопорезиви износ у пуном износу за лице које ради са пуним радним временом. За лице које ради непуно радно време, умањење је сразмерно радном времену тог лица у односу на пуно радно време.

У случају када лице остварује пуно радно време код двају или више послодаваца, умањење врши сваки послодавац сразмерно радном времену код послодавца у

<sup>146</sup> Наведено је прописано одредбама члана 14б Закона о порезу на доходак грађана.

<sup>147</sup> Овај неопорезиви износ примењује се од 1. фебруара 2016. до 31. јануара 2017. године.

односу на пуно радно време, с тим што укупно умањење може да буде једнако највише пуном неопорезивом износу.

Уколико лице ради код двају или више послодаваца и не остварује пуно радно време, сваки послодавац врши умањење неопорезивог износа сразмерно радном времену код послодавца у односу на укупно радно време, с тим што збир умањења мора бити мањи од пуног неопорезивог износа (11.604 динара), односно сразмерно укупном радном времену лица у односу на пуно радно време.

Начин и поступак обрачунавања пореза на зараде и достављање података Пореској управи ближе су уређени Правилником о начину и поступку обрачунавања пореза на зараде у случају умањења пореске основице<sup>148</sup>.

За физичка лица резиденте Републике који су упућени на рад у иностранство ради обављања послова за правна лица – резиденте Републике, основицу пореза на зараде чини износ зараде коју би, у складу са законом, општим актом и уговором о раду остварили у Србији на истим или сличним пословима. Износ зараде утврђен на наведени начин умањује се за неопорезиви износ од 11.604<sup>149</sup> динара.

#### 2.4. Пореска ослобођења

Порез на зараде не плаћа се на примања запосленог по основу:

- 1) накнаде трошкова превоза за долазак и одлазак са рада - до висине цене месечне претплатне карте у јавном саобраћају, односно до висине стварних трошкова превоза, а највише до 3.666<sup>150</sup> динара;
- 2) дневнице за службено путовање у земљи - до 2.201<sup>151</sup> динара, односно дневнице за службено путовање у иностранство - до износа прописаног од стране надлежног државног органа, а највише до 50 евра дневно;
- 3) накнаде трошкова смештаја на службеном путовању, према приложеном рачуну;
- 4) накнаде превоза на службеном путовању, према приложеним рачунима превозника у јавном саобраћају, а када је, у складу са законом и другим прописима, одобрено коришћење сопственог аутомобила за службено путовање или у друге службене сврхе - до износа 30% цене једног литра бензина, помноженог с бројем потрошених литара, а највише до 6.417<sup>152</sup> динара месечно;
- 4а) дневне накнаде коју остварују припадници Војске Србије у вези са вршењем службе, у складу са прописима којима се уређује Војска Србије;
- 5) солидарне помоћи за случај болести, здравствене рехабилитације или инвалидности запосленог или члана његове породице - до 36.665<sup>153</sup> динара (остваривање права на ово пореско ослобођење ближе је уређено правилником којим су утврђена пореска изузимања из члана 9. Закона о порезу на доходак грађана);

<sup>148</sup> „Сл. гласник РС“, б р. 115/13.

<sup>149</sup> Овај неопорезиви износ примењује се од 1. фебруара 2016. до 31. јануара 2017. године.

<sup>150</sup> Овај неопорезиви износ примењује се од 1. фебруара 2016. до 31. јануара 2017. године.

<sup>151</sup> Овај неопорезиви износ примењује се од 1. фебруара 2016. до 31. јануара 2017. године.

<sup>152</sup> Овај неопорезиви износ примењује се од 1. фебруара 2016. до 31. јануара 2017. године.

<sup>153</sup> Овај неопорезиви износ примењује се од 1. фебруара 2016. до 31. јануара 2017. године.

- б) поклона деци запослених, старости до 15 година, поводом Нове године и Божића - до 9.166<sup>154</sup> динара годишње по једном детету;
- 7) јубиларне награде запосленима, у складу са законом којим се уређује рад - до 18.331<sup>155</sup> динара годишње.

Порез на зараде не плаћа се на примања из става 1. тач. 1) до 4) овог члана која остварују лица која нису у радном односу, али за свој рад остварују приходе због којих су обвезници пореза на зараду, у смислу овог закона.

За утврђивање пореза на зараде по основу дневнице за службено путовање у иностранство, примања изнад износа прописаног од стране надлежног државног органа, односно изнад неопорезивог износа од 50 евра, конвертују се у динарски износ према званичном средњем курсу НБС на дан обрачуна трошкова.

Обавезе плаћања пореза на зараде остварене за рад у страним дипломатским и конзуларним представништвима или међународним организацијама, односно код представника или службеника таквих представништава или организација, ослобођени су<sup>156</sup>:

- 1) шефови страних дипломатских мисија акредитованих у Србији, особље страних дипломатских мисија у Србији, као и чланови њихових домаћинстава, ако ти чланови домаћинстава нису држављани или резиденти Републике;
- 2) шефови страних конзулата у Србији и конзуларни функционери овлашћени да обављају конзуларне функције, као и чланови њихових домаћинстава, ако ти чланови домаћинстава нису држављани или резиденти Србије;
- 3) функционери ОУН и њених специјализованих агенција, стручњаци техничке помоћи ОУН и њених специјализованих агенција;
- 3а) функционери, стручњаци и административно особље међународних организација, ако нису држављани или резиденти Србије;
- 4) запослени у страним дипломатским или конзуларним представништвима и међународним организацијама, ако нису држављани или резиденти Републике;
- 5) почасни конзули страних држава, за примања која добијају од државе која их је именovala за обављање конзуларних функција;
- б) запослени код лица из тачака од 1) до 5) овог члана, ако нису држављани или резиденти Србије.

Изузетно, обавезе плаћања пореза на зараде остварене по основу радног ангажовања у ОУН и њеним специјализованим агенцијама, ослобођена су физичка лица која су држављани или резиденти Србије.

Порез на зараде не плаћа се на:

- зараде особа са инвалидитетом запослених у предузећу за радно оспособљавање и запошљавање особа са инвалидитетом<sup>157</sup>;
- премију за добровољно здравствено осигурање коју послодавац обуставља и плаћа из зараде запосленог - осигураника укљученог у добровољно

<sup>154</sup> Овај неопорезиви износ примењује се од 1. фебруара 2016. до 31. јануара 2017. године.

<sup>155</sup> Овај неопорезиви износ примењује се од 1. фебруара 2016. до 31. јануара 2017. године.

<sup>156</sup> Ова пореска ослобођења прописана су одредбама члана 20. Закона о порезу на доходак грађана.

<sup>157</sup> Пореско ослобођење за зараде особа са инвалидитетом прописано је одредбама члана 21. Закона о порезу на доходак грађана.



здравствено осигурање у земљи, у складу са законима којима се уређује добровољно здравствено осигурање и актима донетим за спровођење закона и пензијски допринос у добровољни пензијски фонд који послодавац обуставља и плаћа из зараде запосленог - члана добровољног пензијског фонда, према закону којим се уређују добровољни пензијски фондови и пензијски планови<sup>158</sup> (укупан износ који може бити предмет ослобођења по наведеном основу, збирно не може бити већи од 5.501<sup>159</sup> динара месечно).

## **2.5. Стопе и основице доприноса за обавезно социјално осигурање**

На зараду запосленог обрачунавају се и плаћају, поред пореза на зараде, и следећи доприноси за обавезно социјално осигурање<sup>160</sup>:

- 1) Доприноси који се плаћају из зараде запосленог:
  - допринос за ПИО – 14%,
  - допринос за здравствено осигурање – 5,15%,
  - допринос за осигурање за случај незапослености – 0,75%;
- 2) Доприноси који се плаћају на зараду запосленог:
  - допринос за ПИО – 12%,
  - допринос за здравствено осигурање – 5,15%,
  - допринос за осигурање за случај незапослености – 0,75%.

Основицу доприноса за запослене и за послодавце чине зарада, односно плата и накнада зараде, односно плате у складу са Законом о раду, општим актом и уговором о раду, односно решењем надлежног органа. Основица утврђена на наведени начин не умањује се за неопорезиви износ зараде (тренутно важећи износ од 11.604 динара)<sup>161</sup>.

### **2.5.1 Најнижа месечна основица доприноса**

Месечна основица доприноса не може бити нижа од најниже месечне основице доприноса, коју чини износ од 35% просечне месечне зараде у Србији, исплаћене у претходном кварталу, за који су објављени подаци републичког органа надлежног за послове статистике<sup>162</sup>.

Ако је основица доприноса (зарада) нижа од најниже месечне основице доприноса, обрачун и плаћање доприноса врше се на најнижу основицу, ако овим законом није друкчије уређено.

---

<sup>158</sup> Ослобођење од обавезе плаћања пореза на зараде на премије добровољног пензијског и инвалидског осигурања и здравственог осигурања, прописано је одредбама члана 21а Закона о порезу на доходак грађана.

<sup>159</sup> Овај неопорезиви износ се примењује од 1. фебруара 2016. до 31. јануара 2017. године.

<sup>160</sup> Стопе доприноса за обавезно социјално осигурање, које се плаћају из основице и на основицу, утврђене су одредбама члана 44. став 2. Закона о доприносима.

<sup>161</sup> Основица доприноса прописана је одредбама члана 13. Закона о доприносима.

<sup>162</sup> Висина најниже месечне основице доприноса утврђена је одредбама члана 36. Закона о доприносима за обавезно социјално осигурање, а тренутни износ најниже месечне основице од 22.449 динара примењује се од 31. јануара до 30. априла 2016. године.

Најнижа месечна основица доприноса не примењује се приликом обрачуна и плаћања доприноса на следеће врсте примања:

- на разлику зараде за именована, изабрана и постављена лица која, поред зараде код послодавца код кога су у радном односу, остварују и разлику зараде за време обављања јавне функције;
- на накнаду зараде коју остварују осигураници за време породилског одсуства, одсуства са рада ради неге детета и посебне неге детета;
- на накнаду зараде за осигуранике који остварују накнаду по основу привремене спречености за рад из средстава обавезног здравственог осигурања;
- на пензије и накнаде по основу инвалидности из средстава организације за обавезно пензијско и инвалидско осигурање;
- на накнаде из средстава организације надлежне за запошљавање;
- на накнаде за лица која остварују уговорену накнаду;
- на основице доприноса за обавезно здравствено осигурање лица за која се средства за уплату доприноса обезбеђују у буџету Србије.

Уколико послодавац не исплати зараду до последњег дана у текућем месецу за претходни месец, дужан је да најкасније до тог рока обрачуна и плати доприносе за претходни месец, на најнижу месечну основицу доприноса.<sup>163</sup>

Послодавац је дужан да при исплати зараде за одговарајући месец плати разлику између плаћеног износа доприноса на најнижу основицу и износа доприноса обрачунатог на зараду коју исплаћује.

Доприноси се могу платити на сразмеран износ најниже месечне основице доприноса, у следећим случајевима<sup>164</sup>:

- ✓ када је период за који се обрачунава допринос краћи од месец дана, а испуњени су услови за примену најниже месечне основице доприноса (зарада која се исплаћује за тај период мања је од сразмерног износа најниже основице), обрачун доприноса врши се на сразмеран износ најниже месечне основице доприноса;
- ✓ када запослени ради са скраћеним радним временом по основу инвалидности, у складу са решењем надлежне организације за обавезно пензијско и инвалидско осигурање (инвалиди рада II категорије), а испуњени су услови за примену најниже месечне основице доприноса, по основу зараде и других примања (исплаћују се запосленом у износу нижем од сразмерног дела најниже основице), обрачун доприноса врши се на сразмеран износ најниже месечне основице доприноса.

Сразмерни износ најниже месечне основице доприноса утврђује се од најниже месечне основице доприноса, сразмерно броју дана, односно броју часова рада у месецу за који постоји обавеза обрачуна доприноса. На пример, уколико је могући

---

<sup>163</sup> Обавеза плаћања доприноса на најнижу месечну основицу доприноса, без исплате зараде, прописана је у складу са одредбама члана 51. став 3. Закона о доприносима за обавезно социјално осигурање.

<sup>164</sup> Могућност примене сразмерног износа најниже месечне основице доприноса прописана је одредбама члана 39. Закона о доприносима за обавезно социјално осигурање.

фонд часова рада у одређеном месецу 168 часова, а запослени је радио укупно 40 часова, јер је у том месецу засновао радни однос, сразмеран износ најниже основице за овог радника износи 5.345 динара (168 часова : 40 часова x 22.449 динара = 5.345 динара).

Уколико запослени ради непуно радно време, најнижа месечна основица доприноса примењује се на следећи начин<sup>165</sup>:

- за запосленог који ради непуно радно време код једног послодавца, а зарада коју остварује нижа је од најниже месечне основице доприноса, основицу доприноса чини најнижа месечна основица доприноса;
- за запосленог који ради непуно радно време код двају или више послодаваца, сваки послодавац обрачунава и плаћа доприносе на зараду коју запослени оствари код тог послодавца, ако је та зарада једнака или виша од сразмерног износа најниже месечне основице доприноса који се утврђује сразмерно радном времену запосленог проведеном код тог послодавца у односу на пуно радно време;
- ако запослени ради непуно радно време код двају или више послодаваца, послодавац код којег остварује зараду нижу од сразмерног износа најниже месечне основице доприноса који се утврђује сразмерно радном времену запосленог код тог послодавца у односу на пуно радно време, обрачунава и плаћа доприносе на сразмерни износ најниже месечне основице доприноса.

### **2.5.2. Највиша месечна основица доприноса**

Уколико је зарада која се исплаћује запосленом виша од највише месечне основице доприноса, обрачун и плаћање доприноса врше се на највишу месечну основицу доприноса<sup>166</sup>. Највишу месечну основицу доприноса чини петоструки износ просечне месечне зараде исплаћене по запосленом у Србији према последњем објављеном податку републичког органа надлежног за послове статистике, а примењује се од првог у наредном месецу по објављивању податка о просечној месечној заради исплаћеној по запосленом у Србији.

Највиша месечна основица доприноса не примењује се приликом обрачуна и плаћања доприноса за лица која остварују уговорену накнаду (рад ван радног односа).

Имајући у виду да се доприноси плаћају до највише годишње основице доприноса, физичко лице из чије зараде и уговорене накнаде су, у току календарске године, плаћени доприноси на основицу која прелази највишу годишњу основицу доприноса, има право да поднесе захтев за повраћај више плаћених доприноса.

<sup>165</sup> Примена најниже месечне основице доприноса код непуног радног времена прописана је одредбама члана 40. Закона о доприносима за обавезно социјално осигурање.

<sup>166</sup> Плаћање доприноса до највише месечне основице доприноса прописано је одредбама члана 41. Закона о доприносима за обавезно социјално осигурање.

## 2.6. Анализа укупног оптерећења зарада

С обзиром на то да стопа пореза на зараде износи 10%, а да се од опорезивања изузима износ од 11.604 динара, ефективна стопа пореза на зараде у Србији је ниска и износи 8,11% на просечну бруто зараду исплаћену у Републици према последњем објављеном податку – фебруар 2016. године (61.279 динара). Међутим, укупно фискално оптерећење рада је високо, обзиром на то да се на зараду плаћају и доприноси по зборној стопи 37,8%, што негативно утиче на стопу запослености и сиву економију у области рада.

Последњих година, фискална политика из области рада била је усмерена ка повећању стопе доприноса за обавезно социјално осигурање, уз истовремено смањење стопе пореза на зараде и повећање неопорезивог износа зараде, како би се ефекат повећања стопе доприноса ублажио.

Због наведеног, у структури консолидованих прихода и расхода у периоду јануар-фебруар 2016. године, доприноси за обавезно социјално осигурање учествовали су са 27,8%, што представља највеће појединачно учешће у јавним приходима, веће чак и од ПДВ (у истом периоду, учешће ПДВ износило је 25,2%), док је учешће пореза на доходак износило свега 7,6%<sup>167</sup>. Треба нагласити да доприноси представљају осетљиву пореску категорију у оквиру које је најизраженија пореска недисциплина и регистрован највећи дуг пореских обвезника, што значи да није реално очекивати фискално растерећење рада.

Учешће пореза на доходак у БДП-у Србије је релативно ниско, и у 2014. години износио је 3,4%, што је значајно ниже у односу на просек земаља чланица Европске уније, док је учешће доприноса за социјално осигурање у БДП-у много веће и износи 12,7%<sup>168</sup>. Низак ниво учешћа пореза на доходак последица је смањења зарада запослених у јавном сектору и рационализације запослених у јавном сектору, али и смањења ефективне пореске стопе пореза на зараде.

Порез на зараде чини највећи део прихода од пореза на доходак грађана, око 80%, тако да његово кретање доминантно утиче на остваривање укупног прихода од пореза на доходак грађана. Изменама Закона о финансирању локалне самоуправе, почев од 1. октобра 2011. године, долази до промене дистрибуције прихода по основу пореза на зараде између буџета републике и буџета локалних самоуправа (однос је промењен са 60:40 у корист буџета републике, на 80:20 у корист буџета локалне самоуправе).

<sup>167</sup> Макроекономски и фискални подаци, Министарство финансија, 2016.

<sup>168</sup> Фискална стратегија за 2016. и пројекцијама за 2017. и 2018. годину, Министарство финансија, <http://www.mfin.gov.rs/pages/article.php?id=11753>.

Табела 4. Порески приходи од 2005. до 2016. године<sup>169</sup>

у мил. динара

Период	Порези	Порез на доходак грађана	од тога Порез на зараде	Порез на добит	од тога Порез на добит предузећа	ПДВ / Порез на промет	Акцизе	Царине	Остали порези
	1 = 2 + 4 + 6 + 7 + 8 + 9	2	3	4	5	6	7	8	9
2005 Укупно	390.283,2	50.573,5	44.028,2	9.446,6	8.075,5	216.006,9	71.275,2	38.964,7	4.016,2
2006 Укупно	437.112,4	63.644,2	54.124,0	16.858,6	13.417,0	225.196,6	81.619,3	45.375,0	4.418,6
2007 Укупно	511.261,5	62.744,2	48.849,6	27.228,1	23.351,0	265.464,6	93.211,7	57.380,9	5.232,0
2008 Укупно	582.893,0	74.695,4	57.191,1	34.968,1	28.465,8	301.689,3	100.626,7	64.784,3	6.129,2
2009 Укупно	574.644,1	71.307,95	58.310,32	29.494,85	23.211,15	296.927,1	119.820,1	48.039,8	9.054,3
2010 Укупно	616.607,7	75.174,6	59.619,5	29.891,9	22.490,3	319.369,4	135.588,9	44.285,5	12.297,5
2011 Укупно	646.597,7	70.284,7	53.723,3	34.208,5	27.750,0	342.445,7	152.425,2	38.804,7	8.428,9
2012 Укупно	686.828,3	46.432,4	25.568,6	48.802,8	41.148,1	367.471,8	180.627,9	35.782,8	7.710,5
2013 Укупно	723.389,6	43.376,6	23.629,3	53.214,0	44.738,2	380.624,3	204.761,0	32.504,3	8.909,5
Јануар	65.768,8	2.597,5	1.504,7	4.027,7	3.568,0	34.750,0	21.884,0	1.975,1	534,5
Фебруар	51.817,8	3.322,3	1.750,9	4.325,9	3.875,7	32.214,2	9.098,1	2.319,0	538,3
Март	50.676,6	3.226,4	1.822,2	5.379,0	4.858,0	26.587,1	11.896,7	2.866,2	721,3
Април	64.596,9	3.475,9	1.957,6	4.976,8	4.165,8	35.335,2	17.117,9	2.721,5	969,7
Мај	53.434,9	3.203,7	1.792,6	5.063,9	3.561,0	29.613,5	12.374,7	2.320,2	859,0
Јун	80.585,6	3.352,3	1.813,5	16.021,0	15.229,7	32.010,8	25.657,9	2.446,6	1097,0
2014 Јул	77.641,7	3.847,8	1.895,1	5.440,4	4.764,3	39.621,0	25.449,0	2.502,4	781,1
Август	51.608,1	3.812,3	1.771,3	3.108,0	2.608,6	31.321,8	10.243,1	2.395,4	727,5
Септембар	64.829,6	3.767,6	1.814,3	3.981,6	3.229,0	30.787,2	22.718,3	2.892,4	682,5
Октобар	70.154,0	4.262,2	1.858,1	4.362,8	3.267,9	42.743,8	15.024,3	2.993,2	767,7
Новембар	63.308,1	4.641,9	1.783,8	2.851,1	1.897,6	40.127,3	12.514,9	2.458,4	714,4
Децембар	76.535,8	5.310,7	2.206,1	4.252,4	3.019,3	34.452,2	28.494,6	3.135,6	890,3
Укупно	770.958,1	44.820,6	21.970,2	63.790,6	54.044,8	409.564,2	212.473,5	31.025,8	9.283,4
Јануар	63.915,2	3.339,0	1.519,1	3.331,4	2.924,0	35.775,7	18.923,0	1.997,9	548,2
Фебруар	57.243,2	2.951,0	1.716,6	3.600,9	3.205,0	33.447,3	13.994,8	2.681,6	567,5
Март	52.264,7	3.195,8	1.790,7	4.666,8	4.021,8	26.978,5	13.406,8	3.199,0	817,8
Април	65.810,2	3.349,9	1.918,3	5.061,8	4.289,2	34.830,7	18.963,7	2.754,8	849,4
Мај	62.421,2	3.072,6	1.777,8	6.598,1	5.968,2	36.792,2	12.667,1	2.517,3	774,0
Јун	73.568,2	3.697,2	1.852,9	11.882,2	11.034,3	28.471,4	25.551,6	2.650,8	1314,9
2015 Јул	76.587,4	4.236,9	1.896,3	3.870,0	3.145,4	39.647,5	24.678,8	2.817,3	1336,9
Август	63.772,5	3.830,2	1.788,4	3.427,6	2.758,5	34.267,6	18.914,8	2.533,6	798,7
Септембар	65.370,4	3.863,4	1.812,6	3.375,6	2.685,9	34.253,4	20.229,2	2.948,5	700,4
Октобар	67.638,6	4.084,4	1.823,1	3.139,3	2.625,9	41.363,9	15.138,6	3.090,0	822,4
Новембар	72.285,5	4.376,8	1.844,6	3.428,3	2.761,5	33.964,3	26.946,3	2.743,8	826,0
Децембар	76.292,1	4.828,0	2.353,1	4.578,7	3.183,9	36.263,9	26.366,0	3.386,1	869,4
Укупно	797.169,2	44.825,2	22.093,5	56.960,7	48.603,6	416.056,2	235.780,7	33.320,9	10.225,6
2016 Јануар	72.952,0	2.866,8	1.552,7	3.230,5	2.865,7	36.560,9	27.673,3	2.052,7	567,9
Укупно	72.952,0	2.866,8	1.552,7	3.230,5	2.865,7	36.560,9	27.673,3	2.052,7	567,9

<sup>169</sup> Билтен јавних финансија за месец јануар 2016. године, Министарство финансија, [www.mfin.gov.rs](http://www.mfin.gov.rs).

### 3. ПРИХОДИ ОД САМОСТАЛНЕ ДЕЛАТНОСТИ

Од 1. фебруара 2012. године, укидањем Закона о приватним предузетницима<sup>170</sup> пословање предузетника уређено је Законом о привредним друштвима<sup>171</sup>, који у недовољној мери регулише њихово пословање.

Приходом од самосталне делатности сматра се приход остварен обављањем привредних делатности, укључујући и делатности пољопривреде и шумарства, пружањем професионалних и других интелектуалних услуга, као и приход од других делатности, уколико се на тај приход не плаћа по другом основу у складу са Законом о порезу на доходак грађана.

Приходом од самосталне делатности сматра се и приход остварен трајним или сезонским искоришћавањем земљишта у непољопривредне сврхе (вађење песка, шљунка и камења, производња креча, цигле, црепа, ћумура и сл.), инкубаторском производњом живине, као и другим сличним делатностима, независно од тога да ли су као самосталне делатности регистроване код надлежног органа<sup>172</sup>.

#### 3.1. Порески обвезник

Обвезник пореза на приходе од самосталне делатности јесте<sup>173</sup>:

- физичко лице које остварује приходе обављањем самосталне делатности,
- свако друго физичко лице које је обвезник пореза на додату вредност у складу са Законом о ПДВ,
- физичко лице - носилац породичног пољопривредног газдинства уписан у Регистар пољопривредних газдинстава у складу са прописима којима је уређена та област и који води пословне књиге (пољопривредник је обвезник пореза на приходе од самосталне делатности само уколико је обвезник ПДВ или уколико се определи да води пословне књиге).

Почев од 27. марта 2010. године, свако физичко лице, односно пољопривредник, који је обвезник ПДВ, у пореском смислу је изједначен са предузетником, што значи да плаћа порез на приходе од самосталне делатности<sup>174</sup>, без обзира на то што није регистровао делатност код Агенције за привредне регистре.

Обвезници пореза на приходе од самосталне делатности, осим предузетника који порез плаћају на паушално утврђени приход, дужни су да воде пословне књиге и да у њима исказују пословне промене<sup>175</sup>:

- по систему простог књиговодства, у складу са Законом о порезу на доходак грађана (пословна књига ПК-1 и ПК-2); или

<sup>170</sup> „Сл. гласник СРС“, бр. 54/89 и 9/90, и „Сл. гласник РС“, бр. 19/91, ... и 36/11. Одредбе које се односе на пословање ортачких радњи престале су да важе 1.1.2013.

<sup>171</sup> „Сл. гласник РС“, бр. 36/11, ... и 5/15.

<sup>172</sup> Предмет опорезивања порезом на приходе од самосталне делатности утврђен је одредбама члана 31. Закона о порезу на доходак грађана.

<sup>173</sup> Обвезник пореза на приходе од самосталне делатности утврђен је одредбама члана 32. Закона о порезу на доходак грађана.

<sup>174</sup> Ова лица плаћају и доприносе за обавезно социјално осигурање на исти начин као предузетници.

<sup>175</sup> Обавеза и начин вођења пословних књига за предузетнике прописани су одредбама члана 43. закона о порезу на доходак грађана.

- по систему двојног књиговодства, у складу са Законом о рачуноводству.

### 3.2. Пореска основица и пореска стопа

Опорезиви приход од самосталне делатности чини опорезива добит, а за предузетника паушалца - паушално утврђени приход<sup>176</sup>. Опорезива добит утврђује се у пореском билансу усклађивањем добити исказане у билансу успеха, сачињеном у складу са прописима којима се уређује рачуноводство, ако предузетник води двојно књиговодство, односно у складу са Правилником о пословним књигама и исказивању финансијског резултата по систему простог књиговодства<sup>177</sup> уколико предузетник води просто књиговодство.

Паушални приход утврђује се решењем надлежног пореског органа, применом критеријума и елемената из члана 41. Закона о порезу на доходак грађана.

Усклађивање прихода и расхода, утврђивање капиталних добитака и губитака и порески третман губитака из ранијих година исказују се у пореском билансу предузетника у складу са одговарајућим одредбама Закона о порезу на добит правних лица, осим ако Законом о порезу на доходак грађана није другачије одређено. Начин на који предузетници у пореском билансу исказују трансферне цене ближе је уређен Правилником о начину на који предузетници у пореском билансу исказују трансферне цене<sup>178</sup>

Предузетницима се у расходе у пореском билансу признају<sup>179</sup>:

- 1) исплаћена лична зарада предузетника;
- 2) трошкови службеног путовања до износа који су неопорезовани за запослене у складу са одредбама члана 18. став 1. тач. 2) до 4) Закона о порезу на доходак грађана (дневница за службени пут, трошкови смештаја и превоза на службеном путовању);
- 3) обрачунати и плаћени доприноси за лично обавезно социјално осигурање по основу самосталне делатности, ако се предузетник није определио за исплату личне зараде.

Порез на приходе од самосталне делатности плаћа се по стопи 10%<sup>180</sup>.

### 3.3. Порез на приходе од самосталне делатности на паушално утврђени приход

Предузетник који, с обзиром на околности, није у стању да води пословне књиге, осим пословне књиге о оствареном промету, или коме њихово вођење отежава обављање делатности, има право да поднесе захтев да порез на приходе од

<sup>176</sup> Пореска основица утврђена је одредбама члана 33. Закона о порезу на доходак грађана.

<sup>177</sup> “Сл. гласник РС”, бр. 140/04.

<sup>178</sup> “Сл. гласник РС”, бр. 20/14.

<sup>179</sup> Порески признати расходи за предузетнике утврђени су одредбама члана 37а Закона о порезу на доходак грађана.

<sup>180</sup> Пореска стопа за приходе од самосталне делатности утврђена је одредбама члана 38. Закона о порезу на доходак грађана.

самосталне делатности плаћа на паушално утврђени приход (у наставку текста: паушално опорезивање)<sup>181</sup>.

Право на паушално опорезивање не може се признати предузетнику који:

- 1) обавља делатност из области: рачуноводствених, књиговодствених и ревизорских послова, послова пореског саветовања, рекламирања и истраживања тржишта;
- 2) обавља делатност из области: трговине на велико и трговине на мало, хотела и ресторана, финансијског посредовања и активности у вези са некретнинама (изузетно, предузетнику који трговинску или угоститељску делатност обавља у киоску, приколицу или сличном објекту може се, на његов захтев, одобрити да порез плаћа на паушално утврђени приход);
- 3) у чију делатност улажу и друга лица;
- 4) чији је укупан промет, у години која претходи години за коју се утврђује порез, односно чији је планирани промет када почне обављање делатности - већи од 6.000.000 динара;
- 5) који је евидентиран као обвезник пореза на додату вредност, у складу са законом којим се уређује порез на додату вредност.

Услови и елементи за паушално опорезивање ближе су уређени Уредбом о ближим условима, критеријумима и елементима за паушално опорезивање обвезника пореза на приходе од самосталне делатности<sup>182</sup>

### **3.4. Плаћање доприноса на приходе од самосталне делатности**

На приходе од самосталне делатности, поред пореза од 10%, плаћају се и следећи доприноси за обавезно социјално осигурање по збирној стопи од 37,8%<sup>183</sup>:

- допринос за ПИО по стопи од 26%,
- допринос за здравствено осигурање по стопи од 10,3%,
- допринос за осигурање за случај незапослености по стопи од 1,5%.

Уколико је предузетник осигуран по другом основу, плаћа се само допринос за ПИО по стопи од 26%.

За предузетнике, који порез на приходе од самосталне делатности плаћају на паушално утврђени приход, према решењу Пореске управе, и доприноси за обавезно социјално осигурање утврђују се на исти начин, по решењу пореске управе, и плаћају у истом року када и порез - 15 дана по истеку сваког месеца.

Предузетници, који воде пословне књиге, могу се определити да плаћају доприносе на опорезиву добит или на личну зараду, од чега зависи начин плаћања доприноса.

<sup>181</sup> Могућност подношења захтева за паушално опорезивање, као и услови за овакав начин опорезивања, прописани су одредбама чл. од 40. до 42. Закона о порезу на доходак грађана.

<sup>182</sup> Уредба је објављена у "Сл. гласник РС", бр. 65/01, ... и 135/04, а очекују се њене измене у циљу поједностављивања начина утврђивања паушалног прихода као основице за порез и доприносе.

<sup>183</sup> Стопе доприноса утврђене су одредбама члана 44. став 1. Закона о доприносима за обавезно социјално осигурање.



## **4. ПРИХОДИ ОД АУТОРСКИХ ПРАВА, ПРАВА СРОДНА АУТОРСКОМ ПРАВУ И ПРАВА ИНДУСТРИЈСКЕ СВОЈИНЕ**

Одредбама чл. 52, 52а и 53. Закона о порезу на доходак грађана утврђени су приходи од ауторских права, приходи од права сродних ауторском праву и приходи од права индустријске својине који представљају предмет опорезивања порезом на приходе од ауторских права, права сродних ауторском праву и права индустријске својине (у наставку текста: порез на приходе од ауторских права).

### **4.1. Порески обвезник**

Обвезник пореза на приходе од ауторских права јесте физичко лице које као аутор, носилац сродних права, односно власник права индустријске својине остварује накнаду по основу ауторског и сродног права, односно права индустријске својине. Обвезник пореза на приходе од ауторских и сродних права и права индустријске својине је и наследник имовинског ауторског и сродног права и права индустријске својине и свако друго физичко лице које остварује накнаду по тим основама<sup>184</sup>.

### **4.2. Пореска основица и пореска стопа**

Опорезиви приход од ауторских и сродних права и права индустријске својине чини разлика између бруто прихода и трошкова које је обвезник имао при остваривању и очувању прихода, осим ако овим законом није друкчије прописано<sup>185</sup>.

Обвезнику - аутору, односно носиоцу сродног права могу се признати нормирани трошкови у висини од 50%, 43% и 34%, у зависности од врсте ауторског дела<sup>186</sup>. Поред нормираних трошкова, обвезнику - аутору, односно носиоцу сродног права, признају се и стварни трошкови накнада коју плаћају за услуге одговарајућој ауторској агенцији, организацији за заштиту музичког ауторског права и предузећима и другим правним лицима овлашћеним за продају и наплату прихода од ауторских дела.

Обвезнику - аутору и носиоцу сродних права, на његов захтев, уместо нормираних, признаће се стварни трошкови које је имао при остваривању и очувању прихода, ако за то поднесе доказе.

Обвезнику - власнику права индустријске својине, признају се као трошак приликом утврђивања опорезивог прихода следећи стварни трошкови<sup>187</sup>:

- 1) таксе и трошкови који се плаћају за заштиту патената, малих патената, жигова, модела, узорака и техничких унапређења, према потврди надлежног органа за њихову заштиту;

<sup>184</sup> Порески обвезник утврђен је одредбама члана 54. Закона о порезу на доходак грађана.

<sup>185</sup> Пореска основица утврђена је одредбама члана 55. Закона о порезу на доходак грађана.

<sup>186</sup> Висина нормираних трошкова прописана је одредбама члана 56. Закона о порезу на доходак грађана.

<sup>187</sup> Стварни трошкови који се признају аутору, односно носиоцу сродног права, утврђени су одредбама члана 57. Закона о порезу на доходак грађана.

- 2) трошкови израде нацрта и техничког описа патената, малих патената, жигова, модела, узорака и техничких унапређења, који су чинили саставни део пријаве којом се од надлежног органа захтева њихова заштита, према потврди стручног лица које је израдило те нацрте и техничке описе и уз мишљење о реалности ових трошкова, које издаје одговарајућа струковна организација проналазача;
- 3) трошкови за израду прототипа, потребног да би се патент, мали патент, жиг, модел, узорак или техничко унапређење проверили, под условом да су пријављени, односно заштићени. Ако је прототип израђен у предузећу, односно установи, потврду о трошковима израде издаје израђивач. Ако је прототип израдио проналазач у сопственој режији, признају се стварни трошкови које је имао, а мишљење о реалности трошкова издаје одговарајућа струковна организација проналазача.

Порез на приходе од ауторских права износи 20%. С обзиром на то да постоје три врсте нормираних трошкова, постоје и три ефективне пореске стопе: 10% (за нормиране трошкове 50%), 11,4% (за нормиране трошкове 43%) и 13,2% (за нормиране трошкове 34%).

### 4.3. Плаћање доприноса

Поред пореза, на приходе од ауторских права и права сродних ауторском праву, плаћају се и доприноси за социјално осигурање према следећим стопама, прописаним одредбама члана 44. став 1. Закона о доприносима:

- допринос за ПИО по стопи од 26% и
- допринос за здравствено осигурање по стопи од 10,3% (уколико прималац прихода није осигуран по другом основу).

Доприноси се плаћају на исту основицу на коју се плаћа порез, у складу са Законом о порезу на доходак грађана.

Утврђивање доприноса за самосталне уметнике, у складу са одредбама члана 58а Закона о доприносима за обавезно социјално осигурање, врши Пореска управа решењем, на основу података о осигураницима по том основу које је доставила надлежна организација за обавезно социјално осигурање, обавештења која јој достављају репрезентативна удружења у култури и пријаве за утврђивање обавезе доприноса коју достављају ти осигураници. Због кашњења надлежног органа, односно удружења у достављању података, односно обавештења, и решења Пореске управе врло често касне.

Код ове категорије лица, истим законом прописан је изузетак у том смислу да допринос за ПИО и допринос за здравствено осигурање може плаћати јединица локалне самоуправе, јединица територијалне аутономије, Република или установа из области културе чији је оснивач јединица локалне самоуправе, јединица територијалне аутономије или Република.

У складу са неведеним одредбама, уколико правно лице или предузетник врши исплату прихода самосталном уметнику по уговору о ауторском делу, не плаћа доприносе, већ само порез.

#### 4.4. Пример обрачуна ауторског хонорара

У наставку је дат пример обрачуна пореза на приходе по уговору о ауторском делу, за које су нормирани трошкови утврђени у висини 43%, у случају када се исплата накнаде врши лицу које није осигурано по другом основу, лицу које је осигурано по другом основу и лицу које не плаћа доприносе (самостални уметник, страни држављанин и лица којима је утврђен престанак обавезе плаћања доприноса за ПИО).

Р. бр.	ОПИС	Лица која су обвезници пореза, доприноса за ПИО и доприноса за здравствено осигурање	Лица која су обвезници пореза и доприноса за ПИО	Лица која плаћају само порез
1	2	3	4	5
1.	Нето накнада	100.000	100.000,00	100.000
2.	Коефицијент за прерачун у бруто	1,472559	1,355381	1,128668
3.	Бруто накнада (ред.бр. 1 x ред.бр. 2)	147.256	135.538	112.867
4.	Процент нормираних трошкова	43%	43%	43%
5.	Износ нормираних трошкова (ред.бр.3 x ред.бр.4)	63.320	58.281	48.533
6.	Опорезиви приход (ред.бр. 3 - ред.бр. 5)	83.936	77.257	64.334
7.	Порез (20% на ред.бр. 6)	16.787	15.451	12.867
8.	Допринос за ПИО (26% на ред.бр. 6)	21.824	20.087	0
9.	Допринос за здравствено осигурање (10,30% на ред.бр. 6)	8.645	0	0
10.	Износ за исплату (ред.бр. 3 - 7 - 8 - 9)	100.000	100.000	100.000
11.	Бруто обавеза (ред.бр. 1 + ред.бр. 7 + ред.бр. 8 + ред.бр. 9)	147.256	135.538	112.867

## 5. ПРИХОДИ ОД КАПИТАЛА

Приходом од капитала сматрају се<sup>188</sup>:

- 1) камата по основу зајма, штедних и других депозита (орочених или по виђењу) и по основу дужничких и сличних хартија од вредности;
- 2) дивиденда и учешће у добити;
- 3) примање члана отвореног инвестиционог фонда по основу права на сразмерни део прихода од инвестиционе јединице тог фонда;
- 4) узимање из имовине и коришћење услуга привредног друштва од стране власника друштва за њихове приватне потребе<sup>189</sup>.

Дивидендом се сматра и ликвидациони остатак, односно вишак деобне масе у новцу, односно неновчаној имовини, изнад вредности уложеног капитала, утврђен у складу са Законом о порезу на добит правних лица.

Приход од дивиденде умањује се, пре утврђивања пореске основице, за износ годишње рате продајне цене по основу куповине друштвеног и државног капитала, односно имовине јавном аукцијом, у смислу прописа којима се уређују услови и поступак промене власништва друштвеног, односно државног капитала, уплаћене пре исплате дивиденде, а највише до износа исплаћене дивиденде.

Обвезник пореза на приходе од капитала је физичко лице које остварује те приходе, а пореску основицу чини новчани или неновчани износ оствареног прихода.

Уколико су приходи од капитала остварени у неновчаном облику, вредност тих прихода утврђује се према тржишној вредности права, добара, односно услуга на дан остваривања прихода.

Стопа пореза на приходе од капитала износи 15%. Постојећим законским одредбама нису прописани одбици, тако да је ефективна стопа једнака прописаној.

### 5.1. Камата

Предмет опорезивања порезом на приходе од капитала представља камата коју физичко лице оствари по основу:

- зајма,
- штедних и других депозита (орочених или по виђењу), и
- дужничких и сличних хартија од вредности.

---

<sup>188</sup> Предмет опорезивања приходом од капитала утврђен је одредбама члана 31. Закона о порезу на доходак грађана.

<sup>189</sup> Узимање из имовине привредног друштва за личне потребе оснивача поново се опорезује као приход од капитала од 1. јануара 2016. године, док је у периоду од 30. маја 2013. до 31. децембра 2015. године овај приход био опорезиван као други приход.

Уколико се ради о зајму на који није уговорена камата, не долази до остваривања прихода по том основу, па ни до предмета опорезивања порезом на доходак грађана.

Каматом, која је предмет опорезивања, сматра се и део прихода остварен приликом отуђења или откупа дисконтне дужничке хартије од вредности који представља разлику између набавне и продајне цене, односно између набавне и откупне цене дисконтне дужничке хартије од вредности.

Дисконтном дужничком хартијом од вредности сматра се и бескупонска дужничка хартија од вредности.

Порез на приходе од капитала не плаћа се на камату:

- ✓ на динарска средства по основу штедних и других депозита (орочених или по виђењу);
- ✓ по основу дужничких хартија од вредности чији издавалац је Република, аутономна покрајина, јединица локалне самоуправе или НБС.

Опорезиви приход од капитала чини остварена камата, као и позитивна разлика остварена отуђењем или откупом дисконтне дужничке хартије од вредности за период од дана стицања до дана отуђења или откупа те хартије.

Под оствареном каматом, подразумева се камата у којој је садржан порез на доходак грађана на приходе од капитала.

## **5.2. Дивиденде и учешће у добити**

Дивиденда, односно учешће у добити, представља приход по основу власништва над капиталом привредног друштва.

Према члану 272. став 1. Закона о привредним друштвима, дивиденда (учешће у добити), може се плаћати у новцу или у акцијама друштва, у складу са одлуком о исплати дивиденде.

Дакле, према општем правилу, дивиденда се не исплаћује у неновчаном облику, већ у новцу или акцијама друштва. Међутим, уколико је намера да се изврши пренос неновчане имовине (обично стана или друге врсте објекта) са друштва на члана друштва, потребно је да се, поред одлуке о исплати дивиденде, закључи посебан уговор о купопродаји. Наиме, на основу одлуке о исплати дивиденде настаје обавеза друштва према члану, док на основу купопродајног уговора настаје обавеза члана према друштву. Овако настала међусобна потраживања и обавезе могу да се компензују у складу са законом. Даном реализације компензације настаје пореска обавеза по основу пореза на приходе од капитала<sup>190</sup>.

Треба посебно имати у виду да наведени пренос објекта или другог облика имовине подлеже опорезивању ПДВ или порезима на пренос апсолутних права, у складу са Законом о ПДВ, односно Законом о порезима на имовину.

---

<sup>190</sup> Опорезивање прихода од капитала, Весна Нешић, *Рачуноводствена пракса* бр. 11-12, 2015. година.

Уколико се износ дивиденде утврђује на основу вредности имовине која се преноси, уговорена вредност имовине има карактер нето прихода од капитала. Када пренос имовине подлеже ПДВ, у нето приход од капитала укључује се вредност са ПДВ. Утврђени нето приход од капитала прерачунава се у бруто, односно увећава за порез на приходе од капитала.

Пореска обавеза настаје у моменту исплате дивиденде, а не када се донесе одлука о расподели добити. Пореска обавеза може настати само уколико је добит расподељена и исплаћена власницима капитала.

У складу са одредбама члана 107а став 1. Закона о порезу на доходак грађана, приликом опорезивања прихода нерезидената – физичких лица, исплатилац прихода примењује одредбе уговора о избегавању двоструког опорезивања, под условом да нерезидент докаже статус резидента државе са којом је Србија закључила уговор о избегавању двоструког опорезивања и да је стварни власник прихода. У вези са опорезивањем прихода од дивиденде и удела у добити физичких лица, уговорима које Србија примењује углавном се предвиђа пореска стопа од 10% или 15%, осим са Шри Ланком, где је уговором предвиђена стопа од 12,5% и Кином, при чему је уговором предвиђена пореска стопа од 5%.

Да би се приликом опорезивања прихода од капитала нерезидентног пореског обвезника применила бенефицирана пореска стопа, неопходно је да то физичко лице буде стварни власник прихода, као и да поседује оверену потврду о резидентности.

#### *Пример*

Оснивачу привредног друштва, резиденту Републике, власнику капитала, по одлуци скупштине, врши се исплата дивиденде у бруто износу 400.000 динара.

Ред. бр.	ОПИС	Износ
1	2	3
1.	Бруто дивиденда	400.000
2.	Порез на приходе од капитала (ред. бр. 1 x 15%)	60.000
3.	Нето дивиденда (ред. бр. 1 – ред. бр. 2)	340.000

## 6. ПРИХОДИ ОД НЕПОКРЕТНОСТИ

Приходима од непокретности, у складу са одредбама члана 65а Закона о порезу на доходак грађана<sup>191</sup>, сматрају се приходи које обвезник оствари издавањем у закуп или подзакуп непокретности, а којима се сматрају:

- 1) земљиште;
- 2) стамбене, пословне и друге зграде, станови, пословне просторије, гараже и други (надземни и подземни) грађевински објекти, односно њихови делови.

Приход од непокретности чини остварена закупнина, у коју се урачунава и вредност свих извршених обавеза и услуга на које се обавезао купац, осим обавеза плаћања трошкова насталих током закупа, а зависе од обима потрошње купца (нпр. електричне енергије, телефона и слично).

Приходи које од издавања непокретности оствари предузетник који обавља делатност издавања непокретности, не опорезују се као приход од непокретности, већ као приход од самосталне делатности.

У периоду од 6. октобра 2012. године до 31. децембра 2016. године, приходи од непокретности су се сматрали приходом од капитала, што значи да је приход од наплате пореза по овом основу представљао приход буџета Републике. Међутим, од 1. јануара 2017. године, ови приходи ће се сврставати у посебну врсту прихода, као што је то био случај до 5. октобра 2012. године, па ће, по припадности, поново представљати приходе јединица локалне самоуправе.

### 6.1. Порески обвезник

Обвезник пореза на приходе од непокретности јесте физичко лице које издавањем у закуп или подзакуп непокретности оствари приходе по том основу. Обвезником се не сматра предузетник који непокретности издаје у закуп или подзакуп у оквиру обављања регистроване самосталне делатности<sup>192</sup>.

Обвезник пореза на приходе од непокретности је и нерезидентно физичко лице које оствари приходе од непокретности која се налази на територији Србије, јер уговорима о избегавању двоструког опорезивања није предвиђено изузеће нити бенефицирана стопа пореза.

### 6.2. Пореска основица и пореска стопа

Опорезиви приход од непокретности чини бруто приход од непокретности, умањен за нормиране трошкове у висини од 25%. Изузетно, приликом утврђивања опорезивог прихода од непокретности, оствареног по основу изнајмљивања

---

<sup>191</sup> Ова одредба се примењује од 1. јануара 2017. године, а до 31. децембра 2016. године, приходи од непокретности сматрају се приходима од капитала, а приходи од давања у подзакуп непокретности другим приходима, али је порески третман ових прихода исти.

<sup>192</sup> Обвезник пореза на приходе од непокретности утврђен је одредбама члана 65б Закона о порезу на доходак грађана.

станова, соба и постеља путницима и туристима за које је плаћена боравишна такса, нормирани трошкови се признају у висини од 50% бруто прихода.

Обвезнику пореза на приходе од непокретности, на његов захтев, уместо нормираних трошкова признаће се стварни трошкови које је имао при остваривању и очувању прихода, ако за то поднесе доказе.

Опорезиви приход од непокретности који оствари обвезник закупац који непокретност издаје у подзакуп, чини разлика између закупнине коју остварује и закупнине коју плаћа закуподавцу<sup>193</sup>.

Стопа пореза на приходе од непокретности износи 20%<sup>194</sup>. С обзиром на то да постоје две врсте нормираних трошкова, ефективне стопе пореза на приходе од непокретности износе 15% (за нормиране трошкове 25%) и 10% (за нормиране трошкове 50%).

### 6.3. Уговарање закупнине

Поред плаћања закупнине у динарима, одредбама члана 34. став 2. тачка 5) Закона о девизном пословању<sup>195</sup> дозвољено је плаћање закупнине у девизама и плаћање у девизама. Плаћање у девизама подразумева пренос девизних средстава са девизног рачуна закупца на девизни рачун закуподавца.

За потребе књиговодства и за потребе утврђивања пореске основице врши се прерачун по средњем курсу НБС на дан плаћања закупнине, на који начин се утврђује динарска противвредност закупнине.

#### Пример

Ред. бр.	ОПИС	Износ
1	2	3
1.	Нето закупнина	400 Еура
2.	Средњи курс НБС на дан исплате закупнине	123,50
3.	Нето закупнина у динарској противвредности (ред. бр. 1 x ред. бр. 2)	49.400
4.	Коефицијент за прерачун у бруто закупнину	1,17647
5.	Бруто закупнина (ред. бр. 3 x ред. бр. 4)	58.118
6.	Нормирани трошкови (ред. бр. 5 x 25%)	14.530
7.	Основица за порез (ред. бр. 5 – ред. бр. 6)	43.588
8.	Порез на приходе од непокретности (ред. бр. 7 x 20%)	8.718
9.	Нето закупнина (ред. бр. 5 – ред. бр. 8)	49.400

<sup>193</sup> Пореска основица за приходе од непокретности утврђена је одредбама члана 65в Закона о порезу на доходак грађана.

<sup>194</sup> Пореска стопа за приходе од непокретности прописана је одредбама члана 65г Закона о порезу на доходак грађана.

<sup>195</sup> “Сл. гласник РС”, бр. 62/06, ... и 139/14.



## 7. КАПИТАЛНИ ДОБИЦИ

Капитални добитак, односно губитак у смислу Закона о порезу на доходак грађана представља разлику између продајне цене права, удела и хартија од вредности и њихове набавне цене, остварену преносом<sup>196</sup>:

- 1) стварних права на непокретностима;
- 2) ауторских и сродних права и права индустријске својине;
- 3) удела у капиталу правних лица, акција и осталих хартија од вредности, укључујући и инвестиционе јединице, осим инвестиционих јединица добровољних пензијских фондова.

Капитални добитак се, у пракси, најчешће остварује продајом непокретности, удела и акција.

Осим класичне продаје, преносом уз накнаду сматра и унос наведених права у капитал привредног друштва. То значи да капитални добитак може настати и по основу уноса наведених права као неновчаног улога у капитал привредног друштва.

Преносом се сматрају продаја или други пренос уз новчану или неновчану накнаду.

### 7.1. Порески обвезник

Обвезник пореза на капитални добитак је свако физичко лице, укључујући и предузетника, које је извршило пренос права, удела и хартија од вредности који су предмет опорезивања.

Законским одредбама експлицитно је наведено да је и предузетник порески обвезник, али се то односи само на предмете опорезивања који нису унети у пословне књиге и на које се не примењује Закон о порезу на добит правних лица. У скалду са тим, предузетник, који порез плаћа на паушално утврђени приход, дужан је да посебно поднесе пореску пријаву за утврђивање капиталног добитка. Предузетник, који води пословне књиге и који, у оквиру обављања делатности, врши продају имовине која је основ за утврђивање капиталног добитка у складу са Законом о порезу на добит правних лица, капитални добитак исказује у оквиру утврђивања пореза на приходе од самосталне делатности, на крају пореског периода<sup>197</sup>.

### 7.2. Појам и одређивање капиталног добитка, пореска основица и пореска стопа

Капиталним добитком, односно губитком, не сматра се разлика настала преносом права, удела или хартија од вредности, када:

- 1) су стечени наслеђем у првом наследном реду;
- 2) се пренос врши између брачних другова и крвних сродника у правој линији;

<sup>196</sup> Појам капиталног добитка и губитка утврђен је одредбама чл. 72, 72а и 72б Закона о порезу на доходак грађана.

<sup>197</sup> Весна Нешић, „Порез на капиталне добитке“, *Рачуноводствена пракса* бр. 11-12, Савез РР Србије, 2015. година.

- 3) се пренос врши између разведених брачних другова, а у непосредној је вези са разводом брака;
- 4) се врши пренос дужничких хартија од вредности чији је издавалац Република, аутономна покрајина, јединица локалне самоуправе или Народна банка Србије;
- 5) је обвезник извршио пренос права, удела или хартија од вредности које је пре преноса имао у свом власништву непрекидно најмање десет година<sup>198</sup>.

Право на пореско изузимање приликом продаје права, односно удела из тачке 5) у случају када је током периода власништва долазило до промене процента права, односно учешћа у капиталу, обвезник може да оствари у односу на процентуални део права, односно део удела на основу кога је непрекидно најмање десет година имао право учешћа у капиталу у проценту једнаком проценту који је иницијално стечен најмање десет година пре продаје удела.

Капитални добитак представља разлику између продајне цене права, удела, односно хартија од вредности и њихове набавне цене, усклађене са одредбама овог закона. Када је разлика између продајне и набавне цене негативна, исказује се капитални губитак. Одређивање капиталног добитка на који се плаћа порез врши се на начин прописан одредбама чл. од 73. до 75. Закона о порезу на доходак грађана. Стопа пореза на капитални добитак износи 15%<sup>199</sup>.

Одредбама члана 78. Закона о порезу на доходак грађана прописана је могућност пребијања капиталних добитака и капиталних губитака. Треба напоменути да пребијање капиталног губитка капиталним добитком може да се изврши само када обвезник прво оствари капитални губитак, а касније оствари капитални добитак. Другим речима, када обвезник прво оствари капитални добитак, неће моћи да га касније пребије оствареним капиталним губитком.

### 7.3. Пореска ослобођења

Пореска ослобођења прописана су одредбама члана 79. Закона о порезу на доходак грађана. Овим одредбама прописано је да обвезник, који средства остварена продајом непокретности у року од 90 дана од дана продаје уложи у решавање свог стамбеног питања и стамбеног питања чланова своје породице, односно домаћинства, ослобађа се пореза на остварени капитални добитак.

Обвезнику који у року од 12 месеци од дана продаје непокретности, средства остварена продајом непокретности уложи у решавање стамбеног питања, извршиће се повраћај плаћеног пореза на капитални добитак.

Критеријуми за остваривање права на пореско ослобођење ближе су уређени Правилником о критеријумима за остваривање права на ослобођење од плаћања пореза на капитални добитак<sup>200</sup>.

<sup>198</sup> Ово пореско изузимање примењује се од 6. октобра 2012. године.

<sup>199</sup> Пореска стопа утврђена је одредбама члана 77. Закона о порезу на доходак грађана.

<sup>200</sup> „Сл. гласник РС“, бр. 38/01.

## 8. ОСТАЛИ ПРИХОДИ

Осталим приходима сматрају се:

- приходи које обвезник оствари давањем у закуп опреме, транспортних средстава и других покретних ствари,
- добици од игара на срећу,
- приходи од осигурања лица,
- приходи спортиста и спортских стручњака, и
- други приходи, осим оних који су посебно изузети овим законом<sup>201</sup>.

Остали приходи чине најбројнију и најразноврснију групу прихода која представља предмет опорезивања према одредбама Закона о порезу на доходак грађана.

Стопа пореза на остале приходе износи 20%, осим на приходе од осигурања на које се плаћа порез по стопи од 15%<sup>202</sup>.

### 8.1. Приходи од давања у закуп покретних ствари

Обвезник пореза на приходе од давања у закуп опреме, транспортних средстава и других покретних ствари је физичко лице које те ствари даје у закуп<sup>203</sup>.

Бруто приходи од давања у закуп опреме, транспортних средстава и других покретних ствари обухватају остварену закупнину и вредност свих реализованих обавеза и услуга на које се обавезао купац.

Опорезиви приход од издавања у закуп покретних ствари утврђује се одбијањем нормираних трошкова од бруто прихода у висини од 20%. Обвезнику који то захтева и документује порески орган ће уместо нормираних трошкова признати трошкове које је имао у вези са стварима које је дао у закуп.

### 8.2. Добици од игара на срећу

Обвезник пореза на добитке од игара на срећу је физичко лице које оствари добитак од игара које се сматрају играма на срећу у смислу закона којим се уређују игре на срећу<sup>204</sup>.

Опорезиви приход за добитке од игара на срећу представља сваки појединачни добитак од игара на срећу, осим оних који су ослобођени овим законом. Уколико се добитак састоји од ствари и права, опорезиви приход представља тржишна вредност ствари или права у моменту када је добитак остварен.

Порез на добитке од игара на срећу не плаћа се на:

---

<sup>201</sup> Предмет опорезивања порезом на остале приходе утврђен је одредбама члана 81. Закона о порезу на доходак грађана.

<sup>202</sup> Стопе пореза на остале приходе утврђене су одредбама члана 86. Закона о порезу на доходак грађана.

<sup>203</sup> Опорезивање прихода од давања у закуп покретних ствари уређено је одредбама члана 82. Закона о порезу на доходак грађана.

<sup>204</sup> Опорезивање добитака од игара на срећу уређено је одредбама члана 83. Закона о порезу на доходак грађана.

- појединачно остварен добитак до износа од 11.165<sup>205</sup> динара;
- остварени добитак од игара које се приређују у играчницама (казинима) и на аутоматима.

### 8.3. Приходи од осигурања лица

Обвезник пореза на приходе од осигурања лица је физичко лице које оствари накнаду из осигурања лица<sup>206</sup>.

Опорезиви приход од осигурања лица представља вредност исплаћене накнаде из осигурања лица, умањену за износ новчаних средстава уплаћених по основу премија осигурања, ако није изузета из опорезивања у складу са чланом 9. став 1. тачка 7) Закона о порезу на доходак грађана.

Изузетно, опорезиви приход од осигурања лица, када се повучена акумулирана средства по основу удела члана у нето имовини добровољног пензијског фонда, по налогу и за рачун члана фонда, уложе у куповину ануитета у друштву за осигурање у складу са законом којим се уређују добровољни пензијски фондови и пензијски планови, представља вредност исплаћене накнаде из осигурања лица, умањену за износ повучених акумулираних средстава уложених у куповину ануитета.

Износ уплаћених средстава по основу стицања инвестиционих јединица добровољног пензијског фонда, увећава се годишњим индексом потрошачких цена од дана када се повучена акумулирана средства по основу удела члана у нето имовини добровољног пензијског фонда уложе у куповину ануитета у друштву за осигурање до дана исплате накнаде из осигурања лица, према подацима републичког органа надлежног за послове статистике.

### 8.4. Приходи спортиста и спортских стручњака<sup>207</sup>

Приходи спортиста и спортских стручњака обухватају примања која остваре професионални спортисти, спортисти аматери, спортски стручњаци и стручњаци у спорту, од спортске организације, односно организације за обављање спортске делатности, спортских друштава и савеза, која немају карактер зараде у смислу Закона о спорту<sup>208</sup>.

Приходима спортиста и спортских стручњака сматрају се примања по основу:

- накнаде на име закључења уговора (трансфер и др.);
- накнаде за коришћење лика спортисте;
- новчане помоћи врхунским спортистима са посебним заслугама;
- стипендије врхунским спортистима за спортско усавршавање;
- новчане и друге награде;

<sup>205</sup> Овај неопорезиви износ примењује се од 1. фебруара 2016. до 31. јануара 2017. године.

<sup>206</sup> Опорезивање прихода од осигурања уређено је одредбама члана 84. Закона о порезу на доходак грађана.

<sup>207</sup> Опорезивање прихода спортиста и спортских стручњака уређено је одредбама члана 84а Закона о порезу на доходак грађана.

<sup>208</sup> “Сл. гласник РС”, бр. 10/16.

- националног признања и награде за посебан допринос развоју и афирмацији спорта;
- накнаде и награде за рад спортским стручњацима, односно стручњацима у спорту (тренери, судије, делегати и др.);
- других врста примања, осим примања наведених у претходним тачкама.

Опорезиви приход чини бруто приход, умањен за нормиране трошкове у висини од 50% (ефективна пореска стопа износи 10%). Намера прописивања овако високе стопе нормираних трошкова била је да се стимулише пријављивање ових прихода, али то није дало значајне ефекте на повећање прихода од наплате пореза по овом основу.

Код одређених прихода спортиста и спортских стручњака поред пореза, плаћају се и доприноси по стопама прописаним одредбама члана 44. став 1. Закона о доприносима (накнаде на име закључења уговора, накнаде за коришћење лика спортисте, новчане и друге награде и накнаде и награде за рад спортским стручњацима), и то допринос за ПИО по стопи 26% и допринос за здравствено осигурање по стопи од 10,3% (уколико спортиста, односно спортски стручњак није осигуран по другом основу), на исту основицу на коју се плаћа порез.

## 8.5. Други приходи

Осталим приходима, у смислу овог закона, сматрају се и други приходи физичког лица, који нису опорезиви по другом основу у складу са овим законом, а нарочито<sup>209</sup>:

- 1) приходи по основу уговора о делу;
- 2) приходи по основу уговора о обављању привремених и повремених послова закључених преко омладинске или студентске задруге са лицем до навршених 26 година живота ако је на школовању у установама средњег, вишег или високог образовања;
- 3) приходи по основу допунског рада;
- 4) приходи по основу трговинског заступања;
- 5) примања чланова органа управе правног лица;
- 6) накнада посланицима и одборницима;
- 7) накнада у вези са извршавањем послова одбране, цивилне заштите и заштите од елементарних непогода;
- 8) примања стечајних управника, судских вештака, судија поротника и судских тумача;
- 9) приходи по основу прикупљања и продаје секундарних сировина, узгајања и продаје печурака, узгоја и продаје пчелињег роја (пчела), узгоја и продаје пужева, односно по основу продаје других добара остварених обављањем привремених или повремених послова;
- 10) награде, новчане помоћи и друга давања физичким лицима која нису запослена код исплатиоца, а која по својој природи чине доходак физичких лица, у износу преко 12.180<sup>210</sup> динара годишње, остварене од једног исплатиоца;

<sup>209</sup> Опорезивање других прихода уређено је одредбама члана 85. Закона о порезу на доходак грађана.

<sup>210</sup> Овај неопорезиви износ примењује се од 1. фебруара 2016. до 31. јануара 2017. године.

- 11) примања из члана 9. овог закона изнад прописаних неопорезивих износа;
- 12) накнаде трошкова и других расхода лицима која нису запослена код исплатиоца;
- 13) примања која, у складу са законом којим се уређује рад, оствари запослени по основу учешћа у добити оствареној у пословној години;
- 14) прихода од продаје пољопривредних и шумских производа, односно плодова и лековитог биља;
- 15) приходи од подзакупа;
- 16) сви други приходи који нису опорезовани по другом основу или нису изузети из опорезивања или ослобођени плаћања пореза по овом закону.

У вези са опорезивањем прихода од продаје пољопривредних и шумских производа, односно плодова и лековитог биља, прописано је изузимање из опорезивања ових прихода када их остваре физичка лица:

- ✓ носиоци пољопривредног газдинства;
- ✓ која доприносе за обавезно социјално осигурање плаћају према решењу као осигураници по основу пољопривредне делатности, у складу са законом којим се уређују доприноси за обавезно социјално осигурање;
- ✓ корисници пољопривредне пензије.

#### **8.5.1. Порески обвезник и пореска основица**

Обвезник пореза на друге приходе је физичко лице које оствари друге приходе.

Опорезиви приход за друге приходе чини бруто приход, умањен за нормиране трошкове у висини од 20% (ефективна пореска стопа износи 16%), осим код прихода од продаје пољопривредних и шумских производа, односно плодова и лековитог биља, када се бруто приход умањује за 90% нормираних трошкова (ефективна пореска стопа износи свега 2%).

Порез на приходе од пољопривреде и шумарства не плаћа се од 2004. године, а од 2014. године потпуно је промењен начин опорезивања ових прихода. Приходи од пољопривреде и шумарства које оствари пољопривредник који води пословне књиге и обвезник је ПДВ опорезују се као приходи од самосталне делатности, док приходи које оствари пољопривредник који не води пословне књиге нису предмет опорезивања. Уколико приходе од продаје пољопривредних и шумских производа оствари лице које се не сматра пољопривредником (није носилац пољопривредног газдинства, не плаћа доприносе по решењу по основу пољопривредне делатности или није корисник пољопривредне пензије), плаћа се порез на друге приходе, уз признавање високе стопе нормираних трошкова од чак 90%.

Овакав третман прихода од пољопривреде и шумарства у нашем законодавству, под изговором да се тиме подстиче ова делатност, никако не доприноси развоју пољопривреде, а у значајној мери смањује пореске приходе по овом основу.

Опорезиви приход који физичко лице оствари по основу награде, новчане помоћи и других давања физичким лицима, чини разлика између оствареног прихода и неопорезивог износа од 12.180 динара.

На друге приходе које оствари члан ученичке задруге, члан омладинске или студентске задруге до навршених 26 година живота, ако је на школовању у

институцијама за средње, више и високо образовање, као и физичко лице по основу прикупљања и продаје секундарних сировина, обрачунати порез умањује се за 40% (ефективна пореска стопа износи 9,6%).

Приходи од подзакупа се не умањују за нормиране трошкове, већ за плаћену закупнину.

Други приходи, као што се из приложеног може видети, представљају најбројнију категорију прихода са истом пореском стопом, али различитим одбицима и изузећима, тако да је различитост ефективне пореске стопе код ових прихода најприсутнија.

### **8.5.2. Пореска ослобођења**

Порез на друге приходе не плаћа се на документоване накнаде трошкова по основу службених путовања у сврху обављања послова за домаћег исплатиоца, односно лице које упућује на пут, највише до износа тих трошкова који су изузети из плаћања пореза на зараде за запослене према члану 18. став 1. тач. од 2) до 4) Закона о порезу на доходак грађана, ако се исплата врши физичким лицима, односно за физичка лица која нису запослена код исплатиоца, и то:

- 1) упућеним, односно позваним од стране државног органа или организације, са правом на накнаду трошкова, независно од средстава из којих се врши исплата;
- 2) члановима представничких и извршних тела Републике, територијалне аутономије и локалне самоуправе, у вези са вршењем функције;
- 3) упућеним на рад у Републику, по налогу иностраног послодавца, а у вези са делатношћу домаћег исплатиоца;
- 4) упућеним код исплатиоца по налогу послодавца, а у вези са делатношћу послодавца;
- 5) ако добровољно, односно по позиву сарађују у хуманитарне, здравствене, васпитно-образовне, културне, спортске, научно-истраживачке, верске и друге сврхе, односно сарађују у синдикалним организацијама, привредним коморама, политичким странкама, савезима и удружењима, невладиним и у другим недобитним организацијама, при чему не остварују било коју другу накнаду по основу те сарадње, под којом се не подразумева накнада по основу котизације за учешће.

Порез на друге приходе не плаћа се на примање физичког лица - клијента банке (у наставку текста: дужник) када банка отпише потраживање према дужнику под условима под којима се на терет расхода банке признаје отпис вредности појединачних потраживања по основу кредита, у складу са одредбама закона којим се уређује порез на добит правних лица.

Порез на друге приходе не плаћа се ни у случају отписа преосталог дела потраживања банке од дужника, који није наплаћен из средстава остварених продајом непокретности која се спроводи у складу са законом.

### **8.5.3. Плаћање доприноса на друге приходе**

Код одређених других прихода, код којих се остварује уговорена накнада за рад (приходи по основу уговора о делу, допунском раду, трговинском заступању, примања чланова органа управе правног лица, накнада посланицима и одборницима, накнада у вези са извршавањем послова одбране, цивилне заштите и заштите од елементарних непогода, примања стечајних управника, судских вештака, судија поротника и судских тумача, примања запослених по основу учешћа у добити, прихода од продаје пољопривредних и шумских производа, односно плодова и лековитог биља и сви остали приходи који нису опорезовани по другом основу, а нису ни изузети из опорезивања), поред пореза на друге приходе плаћају се и допринос за ПИО по стопи од 26% и допринос за здравствено осигурање по стопи од 10,3% (ако прималац прихода није осигуран по другом основу), чије стопе су прописане одредбама члана 44. став 1. Закона о доприносима за обавезно социјално осигурање, на исту основицу на коју се плаћа порез на друге приходе.

На приходе по основу уговора о обављању привремених и повремених послова закључених преко омладинске или студентске задруге са лицем до навршених 26 година живота, ако је на школовању у установама средњег, вишег или високог образовања, плаћају се доприноси за ПИО и здравствено осигурање за случај инвалидности и телесног оштећења по основу повреде на раду и професионалне болести, у складу са одредбама члана 11. Закона о доприносима за обавезно социјално осигурање, по стопама од 4%, односно 2%, које су прописане одредбама члана 47. истог закона.



Табела 5: Преглед врста примања физичких лица и пореских обавеза<sup>211</sup>

Ред. бр.	Врста прихода	Цедуларни порези			Годишњи порез	Доприноси
		Пореска стопа	Порески одбици	Ефективна стопа		
1.	Зараде	10%	11.604 динара* месечно за пун фонд часова рада (код привремених и повремених послова накнада се не умањује за овај неопорезиви износ)	8,11% на просечну бруто зараду исплаћену у Републици према последњем објављеном податку – фебруар 2016. године (61.279 динара)	Да	Плаћају се доприноси по збирној стопи 19,9% из основице и 17,9% на основицу
2.	Приходи од самосталне делатности	10%	-	10%	Да	Плаћају се доприноси по збирној стопи 37,8%, а уколико је предузетник осигуран по другом основу плаћа се само допринос за ПИО 26%
3.	Приходи од ауторског и сродних права и права индустријске својине	20%	Нормирани трошкови 50%, 43% и 34%**	10%, 11,4% и 13,2%	Да	Плаћају се доприноси из основице: допринос за ПИО 26% и допринос за здравствено осигурање 10,3%***
4.	Приходи од капитала	15%	-	15%	Не	-
5.	Приходи од непокретности	20%	Нормирани трошкови 25% и 50%	15% и 10%	Да	-
6.	Капитални добици	15%	-	15%	Не	-
7.	Остали приходи					
7.1.	Приходи од давања у закуп покретних ствари	20%	Нормирани трошкови 20%	16%	Да	-
7.2.	Добици од игара на срећу	20%	Појединачно остварен добитак од 11.165 динара*	Ефективна стопа зависи од висине појединачно оствареног добитка	Не	-
7.3.	Приходи од осигурања	15%	-	15%	Не	-
7.4.	Приходи спортиста и спортских стручњака	20%	Нормирани трошкови 50%	10%	Да	На одређене приходе плаћају се доприноси из основице: допринос за ПИО 26% и допринос за здравствено осигурање 10,3%***
7.5.	Други приходи					
7.5.1.	Приходи по уговору о делу, допунском раду, трговинском заступању, примања чланова органа управе правног лица, накнада посланицима и одборницима, накнада у вези са извршавањем послова одбране, цивиле заштите и заштите од елементарних непогода, примања стечајних управника, судских вештака, судија поротника и	20%	Нормирани трошкови 20%	16%	Да	Доприноси који се плаћају из основице: допринос за ПИО 26% и допринос за здравствено осигурање 10,3%***

<sup>211</sup> Весна Нешић, *Критички осврт на систем опорезивања дохотка у Републици Србији*, Ревизор, бр. 74, Институт за економику и финансије, 2016. година.

	судских тумача и сви други приходи који нису опорезовани по другом основу нити су изузети од опорезивања					
7.5.2.	Приходи по основу уговора о привременим и повременим пословима закљученим преко омладинске и студентске задруге са лицем до навршених 26 година живота ако је на школовању	20%, обрачунати порез се умањује за 40%	Нормирани трошкови 20%	9,6%	Да	Доприноси за случај повреде на раду који се плаћају на основицу: допринос за ПИО 4% и допринос за здравствено осигурање 2%
7.5.3.	Приходи од прикупљања и продаје секундарних сировина, узгоја и продаје печурака, пчелињег роја, пужева, односно по основу продаје других добара остварених обављањем привремених или повремених послова	20%	Нормирани трошкови 20%	16%	Да	-
7.5.4.	Награде, новчане помоћи и друга давања физичком лицу које није запослено код исплатиоца, а која по својој природи чине доходак физичког лица	20%	12.180 динара годишње*	Ефективна стопа зависи од висине награде и новчане помоћи	Да	-
7.5.5.	Примања из члана 9. Закона о порезу на доходак грађана изнад неопорезивог износа****	20%	Нормирани трошкови 20%	16%	Да	-
7.5.6.	Накнаде трошкова и других расхода лицима која нису запослена код исплатиоца****	20%	Нормирани трошкови 20%	16%	Да	Уколико физичко лице остварује и уговорену накнаду плаћају се доприноси из основице: допринос за ПИО 26% и доп. за здрав. осигурање 10,3%***
7.5.7.	Примања запосленог по основу учешћа у добити	20%	Нормирани трошкови 20%	16%	Да	Плаћа се допринос за ПИО из основице по стопи 26%
7.5.8.	Приходи од продаје пољопривредних и шумских производа, односно плодова и лековитог биља*****	20%	Нормирани трошкови 90%	2%	Да	Плаћају се доприноси из основице: допринос за ПИО 26% и допринос за здравств. осигурање 10,3%***
7.5.9.	Приходи од подзакупа	20%	Плаћена закупнина	-	Да	-

- \* Овај неопорезиви износ примењује се од 1. фебруара 2016. до 31. јануара 2017. године, а усклађује се једном годишње индексом потрошачких цена.
- \*\* Обвезнику се, поред нормираних, признају и стварни трошкови из члана 57. став 1. Закона о проезу на доходак грађана, а уместо нормираних, обвезнику се, на његов захтев могу признати стварни трошкови из члана 57. ст. 2. и 3. истог закона.
- \*\*\* Допринос за здравствено осигурање по стопи 10,3% плаћа се у случају када прималац прихода није осигуран по другом основу, у складу са Законом о здравственом осигурању.
- \*\*\*\* Одредбама члана 85. став 6. Закона о порезу на доходак грађана прописано је пореско ослобођење за документоване накнаде трошкова службеног путовања за лица која нису запослена код исплатиоца до износа који су као неопорезиви прописани за запослене по одредбама члана 18. став 1 тач. 2) до 4) истог закона.
- \*\*\*\*\* Одредбама члана 9. Закона о порезу на доходак грађана прописана су изузимања из опорезивања која се примењују на приходе које остварују сва физичка лица у укупно исплаћеном износу или у лимитираном износу који се усклађује једном годишње.
- \*\*\*\*\* Уколико ове приходе оствари физичко лице које је носилац пољопривредног газдинства, који доприноси плаћа по решењу као осигураник по основу пољопривредне делатности и корисник пољопривредне пензије, не плаћа се порез на друге приходе.

## 9. ГОДИШЊИ ПОРЕЗ НА ДОХОДАК ГРАЂАНА

Годишњи порез на доходак грађана плаћају физичка лица која су у календарској години остварила доходак већи од троструког износа просечне годишње зараде по запосленом, исплаћене у Републици у години за коју се утврђује порез, према подацима републичког органа надлежног за послове статистике, и то:

- резиденти за доходак остварен на територији Републике и у другој држави;
- нерезиденти за доходак остварен на територији Републике.

### 9.1. Доходак за опорезивање

Доходак за опорезивање чини годишњи збир<sup>212</sup>:

- зарада из чл. од 13. до 15б Закона о порезу на доходак грађана;
- опорезивог прихода од самосталне делатности из члана 33. став 2. и члана 40. Закона о порезу на доходак грађана;
- опорезивог прихода од ауторских и сродних права и права индустријске својине (у наставку текста: опорезиви приход од ауторских права);
- опорезивог прихода од непокретности;
- опорезивог прихода од давања у закуп покретних ствари;
- опорезивог прихода спортиста и спортских стручњака;
- опорезивих других прихода из члана 85. Закона о порезу на доходак грађана;
- прихода по основима из претходних тачки, који су остварени и опорезовани у другој држави за резиденте Републике.

Зараде, паушални приход, приход од ауторског права, приход спортиста и спортских стручњака и други приходи умањују се за порез и доприносе за обавезно социјално осигурање плаћене у Србији на терет лица које је остварило зараду, односно опорезиве приходе, а опорезиви приход од самосталне делатности за предузетнике који воде пословне књиге, приход од непокретности и приход од давања у закуп покретних ствари умањују се за порез плаћен на те приходе у Србији.

За предузетнике који су се определили за личну зараду, зарада се умањује за порез и доприносе за обавезно социјално осигурање, плаћене у Србији на терет предузетника који се определио за личну зараду, а опорезиви приход од самосталне делатности за предузетника који доприносе плаћа на опорезиву добит, умањује се за порез плаћен на те приходе у Србији.

Доходак за опорезивање увећава се за износ који се, у календарској години за коју се утврђује годишњи порез, обвезнику исплати по основу повраћаја доприноса за обавезно социјално осигурање, у складу са законом којим се уређују доприноси за обавезно социјално осигурање.

Приходи остварени у другој држави умањују се за порез плаћен у другој држави.

Доходак за опорезивање чини разлика између дохотка утврђеног на претходно наведени начин и неопорезивог износа који објављује министар финансија<sup>213</sup>.

<sup>212</sup> Доходак уза опорезивање утврђен је одредбама члана 87. Закона о порезу на доходак грађана.

<sup>213</sup> За 2015. годину, неопорезиви износ је 2.201.220 динара – троструки износ просечне годишње зараде по запосленом у Републици Србији, која је износила 733.740 динара („Сл. гласник РС“, бр. 5/16).

## 9.2. Пореска основица и пореска стопа

Основицу годишњег пореза на доходак грађана чини опорезиви доходак, који чини разлика између дохотка за опорезивање и личних одбитака, који износе<sup>214</sup>:

- за пореског обвезника - 40% просечне годишње зараде по запосленом исплаћене у Србији у години за коју се утврђује порез, према подацима републичког органа надлежног за послове статистике<sup>215</sup>;
- за издржаваног члана породице - 15% просечне годишње зараде по запосленом исплаћене у Србији у години за коју се утврђује порез, према подацима републичког органа надлежног за послове статистике<sup>216</sup>.

Укупан износ личних одбитака не може бити већи од 50% дохотка за опорезивање. Ако су два или више чланова породице обвезници годишњег пореза на доходак грађана, одбитак за издржаване чланове породице може да оствари само један обвезник.

Годишњи порез на доходак грађана плаћа се на претходно утврђену основицу, по следећим стопама<sup>217</sup>:

- на износ до шестоструке просечне годишње зараде - 10%;
- на износ преко шестоструке просечне годишње зараде - 10% износа до шестоструке просечне годишње зараде + 15% износа преко шестоструке просечне годишње зараде<sup>218</sup>.

Према подацима Пореске управе, до 15. маја 2015. године примљено је укупно 18.323 пријаве годишњег пореза на доходак грађана за 2014. годину, док је за 2013. годину, до 25. марта 2014. године, примљено 17.972 пријаве, при чему нису наведени подаци о наплати пореза. Овако мали број поднетих пореских пријава, резултат је релативно високог нивоа дохотка за опорезивање годишњим порезом на доходак грађана.

Сврха увођења годишњег пореза на доходак грађана била је наплата пореза од најбогатијих појединаца, који остварују доходак за опорезивање виши од утврђеног годишњег лимита. Међутим, националном регулативом изузети су из дохотка за опорезивање прихода од капитала, тако да се број пореских обвезника свео на минимум, па је и удео овог пореза у јавним приходима изузетно мали. Стога, све чешће се поставља питање оправданости увођења годишњег пореза на доходак грађана у порески систем Србије.

<sup>214</sup> Пореска основица утврђена је одредбама члана 88. Закона о порезу на доходак грађана.

<sup>215</sup> За 2015. годину, одбици за пореског обвезника износе 293.469 динара.

<sup>216</sup> За 2015. годину, одбици за издржаваног члана породице износе 110.061 динара (према издржаваном члану породице).

<sup>217</sup> Пореска стопа утврђена је одредбама члана 89. Закона о порезу на доходак грађана.

<sup>218</sup> За 2015. годину, годишњи порез на доходак грађана плаћа се по стопи од 10% на доходак за опорезивање до 4.402.440 динара, а на износ преко 4.402.440 динара плаћа се порез по стопи од 15%.

## **10. УТВРЂИВАЊЕ И НАПЛАТА ПОРЕЗА НА ДОХОДАК ГРАЂАНА**

Грађанин који остварује доходак у смислу овог закона дужан је да поднесе пореску пријаву, ако овим законом није друкчије одређено.

Надлежни порески орган, најкасније до 31. децембра сваке године, општим јавним позивом позива грађане на подношење пореских пријава.

### **10.1. Пријава за годишњи порез на доходак грађана**

Обвезник годишњег пореза на доходак грађана дужан је да за остварени доходак у години за коју се врши утврђивање пореза поднесе пореску пријаву са тачним подацима надлежном пореском органу по истеку те године, а најкасније до 15. маја наредне године<sup>219</sup>. Пореска пријава подноси се на Обрасцу ППДГ-2Р, који је прописан Правилником о обрасцима пореских пријава за утврђивање пореза на доходак грађана који се плаћа по решењу<sup>220</sup>. Ова пријава може се поднети у електронској форми или у штампаном облику, у складу са наведеним правилником и одредбама члана 38. став 7. тачка 2) и став 9. ЗПППА.

### **10.2. Пријава за порез на приходе од самосталне делатности и порески биланс**

Предузетник који води пословне дужан је да пореску пријаву и порески биланс поднесе надлежном пореском органу најкасније до 15. марта године после године за коју се утврђује порез<sup>221</sup>.

Предузетник који порез плаћа на паушални приход, коме се у години која претходи години за коју се врши утврђивање пореза значајније измени обим пословања, односно промета и други услови од утицаја на остваривање права на паушално опорезивање и висину пореске обавезе, дужан је да поднесе пореску пријаву најкасније до 31. јануара године за коју се утврђује порез.

Предузетник који у току године започне обављање самосталне делатности, дужан је да поднесе пореску пријаву у којој ће дати процену прихода и расхода, односно процену промета до краја прве пословне године, као и процену месечне аконтације пореза, односно опредељење да ће исплаћивати личну зараду, најкасније у року од 15 дана од дана уписа у регистар надлежног органа, односно од дана почетка обављања делатности.

Предузетник који у току године престане, односно прекине обављање самосталне делатности, дужан је да поднесе пореску пријаву за утврђивање пореза у року од 30 дана од дана престанка, односно прекида обављања делатности. Предузетник који води пословне књиге дужан је да у пореској пријави искаже и износ обрачунатог и

---

<sup>219</sup> Рок за подношење пријаве за годишњи порез на доходак грађана утврђен је одредбама члана 92. Закона о порезу на доходак грађана.

<sup>220</sup> “Сл. гласник РС”, бр. 49/14, 28/15 и 30/15.

<sup>221</sup> Рокови за подношење пореске пријаве за приходе од самосталне делатности утврђени су одредбама чл. 93. и 94. Закона о порезу на доходак грађана.

плаћеног пореза у пореском периоду до дана прекида, односно престанка обављања самосталне делатности, као и да уз пореску пријаву поднесе и порески биланс.

Предузетник коме престане статус обвезника пореза на додату вредност, у складу са Законом о ПДВ, уз захтев за паушално опорезивање, дужан је да поднесе и пореску пријаву у року од 15 дана од дана пријема акта надлежног пореског органа којим се потврђује брисање из евиденције за порез на додату вредност.

Пореска пријава за приходе од самосталне делатности подноси се на Обрасцу ППДГ-1С, који је прописан Правилником о обрасцима пореских пријава за утврђивање пореза на приходе од самосталне делатности<sup>222</sup>, а порески биланс на Обрасцу ПБ-2, који је прописан Правилником о садржају пореског биланса и другим питањима од значаја за начин утврђивања пореза на доходак грађана на приходе од самосталне делатности<sup>223</sup>

Пореска пријава на Обрасцу ППДГ-1С подноси се у штампаном облику, али ће од 1. јануара 2017. године бити уведена обавеза подношења ове пријаве у електронском облику, у складу са одредбама члана 38. став 7. тачка 5) ЗПППА.

### **10.3. Пријава за порез на капиталне добитке и остале приходе на које се порез не плаћа по одбитку**

Обвезник који у току године изврши пренос права на основу којег може да настане капитални добитак или губитак у складу са овим законом, дужан је да поднесе пореску пријаву најкасније у року од 30 дана од<sup>224</sup>:

- 1) дана када оствари или започне остваривање прихода по основу преноса стварних права на непокретностима, ауторских и сродних права и права индустријске својине, као и удела у капиталу правних лица (изузетно, рок за подношење пореске пријаве је 120 дана од дана продаје непокретности по основу које обвезник може да оствари право на пореско ослобођење сагласно члану 79. став 1. Закона о порезу на доходак грађана);
- 2) истека сваког календарског полугодишта у којем је извршен пренос хартија од вредности.

Организатор тржишта капитала, у смислу закона којим се уређује тржиште капитала, дужан је да у року од 30 дана од истека сваког календарског полугодишта Пореској управи – централи, у електронском облику, достави извештај о преносу хартија од вредности извршеном у том полугодишту.

Пореска пријава за капиталне добитке подноси се на Обрасцу ППДГ-3, који је прописан истим правилником којим је прописан и Образац ППДГ-1С.

<sup>222</sup> “Сл. гласник РС”, бр. 7/04, .... и 27/14.

<sup>223</sup> “Сл. гласник РС”, бр. 23/14.

<sup>224</sup> Рок за подношење пореске пријаве за капитални добитак утврђен је одредбама члана 95. Закона о порезу на доходак грађана.

#### 10.4. Пријава обвезника - нерезидента

Обвезник - нерезидент подноси пореску пријаву за поједине врсте прихода које остварује, а за које није предвиђено плаћање пореза по одбитку. Пријава се подноси пореском органу на чијој територији је обвезник остварио приходе, односно према боравишту обвезника<sup>225</sup>.

За обвезника - нерезидента, плаћени порез по пореској пријави, заједно са плаћеним порезима по одбитку, сматра се коначно утврђеном пореском обавезом. Изузетно, за нерезидента обвезника годишњег пореза на доходак грађана, коначно утврђена пореска обавеза односи се и на годишњи порез на доходак грађана.

#### 10.5. Пријава физичког лица обвезника пореза када се порез плаћа самоопорезивањем

Обвезник (физичко лице) дужан је да сам обрачуна и уплати порез на доходак грађана по одбитку у следећим случајевима:

- на зараду или другу врсту прихода коју остварује у или из друге државе, код дипломатског или конзуларног представништва стране државе, односно међународне организације или код представника или службеника таквог представништва, односно организације, ако порез не обрачуна и не уплати исплатилац прихода;
- уколико приход оствари од лица које није обвезник обрачунавања и плаћања пореза по одбитку.

У наведеним случајевима обвезник је дужан да сам обрачуна и уплати порез и доприносе и да надлежном пореском органу достави пореску пријаву о обрачунатом и плаћеном порезу на Обрасцу ПП ОПО који је прописан Правилником о пореској пријави о обрачунатом порезу самоопорезивањем и припадајућим доприносима на зараду, односно другу врсту прихода од стране физичког лица као пореског обвезника<sup>226</sup>.

Физичко лице, које је остварило приход на који се порез плаћа самоопорезивањем, као порески обвезник дужно је да у року од 30 дана од дана остваривања прихода изврши обрачун пореза самоопорезивањем, као и доприноса за обавезно социјално осигурање<sup>227</sup>, као и да Пореској управи поднесе пореску пријаву ПП ОПО и плати обрачунате обавезе.

Пореска пријава ПП ОПО, од 1. марта 2016. године, подноси се у електронском облику или у писменом облику непосредно, у складу са одредбама члана 3. став 1. Правилника и члана 38. став 7. тачка 7) подтачка (2) и став 9. ЗПППА.

<sup>225</sup> Обавеза подношења пореске пријаве за обвезника – нерезидента утврђена је одредбама члана 96. Закона о порезу на доходак грађана.

<sup>226</sup> “Сл. гласник РС”, бр. 15/16.

<sup>227</sup> Обавеза плаћања доприноса прописана је одредбама члана 51. став 6, члана 57. став 2. и члана 65. Закона о доприносима за обавезно социјално осигурање („Сл. гласник РС”, бр. 84/04, ... и 112/15, у наставку текста: Закон о доприносима), на исти начин као што се врши плаћање пореза.

## 10.6. Надлежност пореског органа

Пореску пријаву обвезник је дужан да поднесе<sup>228</sup>:

- ✓ за приходе од самосталне делатности - пореском органу на чијој територији има регистровано седиште;
- ✓ за приходе од непокретности - пореском органу на чијој територији се налази непокретност;
- ✓ за годишњи порез на доходак грађана, за капиталне добитке и за остале приходе на које се порез не плаћа по одбитку - пореском органу на чијој територији обвезник има пребивалиште, односно боравиште.

---

<sup>228</sup> Надлежност пореског органа прописана је одредбама члана 98. Закона о порезу на доходак грађана.



## 11. КОМПАРАТИВНА АНАЛИЗА ПОРЕЗА НА ДОХОДАК У ЗЕМЉАМА У ОКРУЖЕЊУ<sup>229</sup>

Са циљем унапређења постојећег система опорезивања дохотка, требало би узети у обзир искуства земаља у транзицији у вези са спроведеним реформама овог пореског облика. Већина земаља у транзицији започела је реформу пореза на доходак применом синтетичког пореза, што није довело до повећања прихода од наплате овог пореза, већ је довело до бројних негативних ефеката, а пре свега до повећања пореске евазије. Након тога, приступило се преласку на пропорционални концепт опорезивања, који је модификован у складу са фискалним и нефискалним циљевима сваке земље. Прелазак на пропорционални систем опорезивања у земљама у транзицији кретао се на следећи начин:

- Порез на доходак у **Словенији** плаћају физичка лица на шест категорија прихода: доходак од запослења укључујући и пензије; приход од самосталне делатности; приход од пољопривреде и шумарства; приход од изнајмљивања имовине и ауторски хонорари; приход од капитала и други приходи. У 2005. години уведен је систем цедуларног опорезивања прихода од имовине, док се синтетички концепт опорезивања примењује на приходе од рада, при чему су драстично смањени нестандардни одбици;
- У **Хрватској**, крајем 1993. године, напушта се систем цедуларног опорезивања дохотка и усваја нови систем, који је подразумевао плаћање пореза на доходак по стопи од 25% опорезивог дохотка до висине троструког износа годишње минималне зараде и по стопи од 35% преко тог износа. Од тада су се догодиле бројне промене, у смислу обухватања опорезивог дохотка, величине стандардног одбитка, распореда одбитка. Од 2001. године по први пут се опорезују дивиденде и удели у добити, стопом од 15%, чиме се прелази са пропорционалног на синтетичко опорезивање;
- **Црна Гора**, 2007. године, замењује синтетички концепт опорезивања дохотка (од 3 стопе 16%, 20% и 24%) са пропорционалним концептом по стопи од 9%, без било каквог стандардног одбитка;
- **Македонија** је увела пропорционално опорезивање од 2007. године. Пропорционални порез на доходак заменио је синтетичко опорезивање, које се вршило преко 3 пореска разреда: 15%, 18% и 24%;
- **Мађарска** је најдуже задржала синтетичко опорезивање дохотка, тако да је тек 2011. године увела пропорционално опорезивање са пореском стопом од 16%. Стопа се примењује не само на приходе од зараде, већ и на приходе од дивиденди, камата, па чак и на приходе од продаје непокретности, а уведен је порески кредит за породице које имају децу;
- После коришћења синтетичког опорезивања грађана, које се вршило преко 5 пореских разреда: 18%, 23%, 28%, 34% и 40%, и **Румунија** је увела пропорционални порез;

<sup>229</sup> „Реформе Закона о опорезивању дохотка грађана у земљама централне и источне Европе“, Небојша Јеремић и Јана Спасојевић, *Рачуноводство*, бр. 1-2, 2012. година, Савез РР Србије.

- Од 1998. године, у **Бугарској** спроводе се реформе усмерене на снижавање пореског терета у области директног опорезивања и прикупљање већих прихода од индиректних пореза, а посебно пореза на додату вредност. Упоредо са тим, поједностављене су све процедуре из пореског законодавства, што је допринело да се већи део привреде врати из сиве економије у легалне токове. Захваљујући томе, спречен је драстичнији пад прихода од пореза на доходак. Синтетичко опорезивање грађана дефинитивно је напуштено почетком 2008. године, увођењем пропорционалног пореза по стопи од 10%. Резидент Бугарске плаћа порез на свој доходак остварен у земљи и иностранству, а нерезидент искључиво за доходак остварен у Бугарској. Законом се најпре дефинише предмет опорезивања, односно врсте прихода које ће бити укључене у опорезиви доходак, као што су зараде, приходи од самосталне делатности, закупнина и друго, док се пензије не опорезују;
- **Пољска** је увела синтетички порез на доходак 1991. године, који је фаворизовао богатији слој становништва, услед неправедних пореских олакшица. Реформом из 2009. године задржано је синтетичко опорезивање дохотка, али са мањим бројем стопа - две стопе 18% и 19% (овом стопом се опорезују дивиденде и камате). Од бројних пореских олакшица у форми одбитака, остала су само умањења по основу социјалних доприноса и одбици по основу донација јавним и црквеним установама и одбици по основу трошкова приступа интернету;
- У **Чешкој Републици**, од 1993. године до 2007. године, био је у примени синтетички порез на доходак, са 6 пореских стопа, а од 2008. године уводи се пропорционални концепт опорезивања, са стопом од 15%. Стандардни одбици значајно су повећани за брачног супружника обвезника и његову децу. У Чешкој Републици послодавцима бруто плата запосленог чини чак 135% нето плате, увећана за све припадајуће пензијске и здравствене доприносе<sup>230</sup>;
- **Словачка** је увела пропорционално опорезивање 2004. године, уз стопу од 19%. Пре тога, примењивала је синтетички концепт опорезивања, а прогресија се кретала у распону од 10% до 38%. Висина стандардног одбитка у Словачкој је 60% просечне зараде;
- **Естонија** је 1994. године увела пропорционално опорезивање дохотка, које је подразумевало да се сви дохоци опорезују јединственом стопом од 26%. Овај систем је и даље актуелан, с тим што је, од 2009. године, умањена пореска стопа на 21%;
- У **Литванији** се примењује пропорционални порез, који се кретао током реформи од 33% до 15%. Пореско оптерећење рада у Литванији најниже је у Европи, што ову земљу чини атрактивном дестинацијом за стране инвеститоре;

---

<sup>230</sup> Чешка Република је апсолутни рекордер у Унији по висини учешћа прикупљених доприноса у укупним јавним приходима.

- **Летонија** је пропорционални порез увела 1997. године, по стопи од 25%, с тим што је имала регресивну структуру пореских стопа пореза на доходак, и то 25% за нижи ниво дохотка и 10% за виши ниво (богатије). Применом пропорционалног опорезивања порасле су пореске обавезе категорија пореских обвезника са високим приходима, што је дијаметрално различит случај у односу на искуство других транзиционих земаља, што је резултирало повећањем прихода од пореза на доходак;
- **Албанија** је увела пропорционални концепт опорезивања почетком 2007. године, а до тада је примењивала синтетички концепт опорезивања, са 5 пореских разреда.

## 12. МОГУЋИ ПРАВЦИ УНАПРЕЂЕЊА СИСТЕМА ОПОРЕЗИВАЊА ДОХОТКА

Основна карактеристика сваког пореза јесте принудност, односно принудно давање, па стога ефекат наплате пореза зависи од тога какви су механизми контроле наплате пореза и какав је порески морал пореских обвезника.

Порез на доходак је непосредни и субјективни порез, с обзиром на то да његовом применом долази до умањења доходака физичког лица и промене њиховог материјалног положаја. Ефекти пореза на доходак на економску структуру су вушеструки и морају се сагледати са аспекта дефинисаних циљева фискалне политике. Циљеви фискалне политике треба да обезбеде правичнију расподелу доходака и опорезивање према стварној економској снази, али уједно и да допринесу економској ефикасности.

У свету су тренутно доминантна три облика опорезивања доходака:

- ✓ пропорционални,
- ✓ синтетички и
- ✓ дуални.

Пропорционални порез примењују земље Централне и Источне Европе, које су од 2004. године постале чланице Европске уније, синтетички порез развијеније земље Западне Европе и Северне Америке, а дуални порез скандинавске земље. Међутим, ниједна земља не примењује неки од чистих облика, већ одређени модификовани облик опорезивања доходака, уносећи у свој систем одбитке по различитим основама<sup>231</sup>.

У Србији је присутан мешовити систем пореза на доходак, који подразумева да највећи број пореза на доходак представљају цедуларни порези, који нису погодни за реализацију социјалних, демографских и других циљева и увек представљају ризик за нарушавање хоризонталне правичности опорезивања, док годишњи порез на доходак представља једини синтетички порез.

Цедуларни порез подразумева плаћање различитог пореза током године на различите врсте прихода. У нашим условима утврђен је велики број врста прихода, са различитим основицама и стопама, што подразумева много више ефективних пореских стопа и тиме ствара конфузију код пореских обвезника, али и отежава контролу од стране пореског органа.

Код синтетичког пореза сви приходи се опорезују као целина, једним, свеобухватним порезом, најчешће по прогресивној стопи. Сва примања која обвезник оствари, без обзира на природу примања и изворе из који потичу, опорезују се једном, уобичајено прогресивном пореском стопом. У савременим пореским системима овакав начин опорезивања је најзаступљенији, јер је погодан за остваривање хоризонталне и вертикалне правичности опорезивања. Међутим,

---

<sup>231</sup> Арсић М, Ранђеловић С, Алтипармаков Н, *Пореска политика у Србији - Могући правци реформе пореза на доходак грађана у Србији*, USAID Сега пројекат, Београд, 2010.

овакав систем опорезивања је прилично компликован и скуп, што отежава примену код пореских обвезника.

Пропорционални систем опорезивања подразумева пропорционалну и јединствену пореску стопу, као и минимум дохотка који се не опорезује и увођење лимитираних олакшица искључиво на неопорезиви износ дохотка. Тиме се директно уводи прогресивност у опорезивању, а елиминишу ослобађања и олакшице, које карактеришу синтетички порез.

Дуални порез подразумева различити начин опорезивања прихода од рада и прихода од капитала. Приходи од капитала уобичајено се опорезују пропорционалном стопом, а приходи од рада по прогресивним стопама. Овај систем опорезивања обезбеђује умерен ниво вертикалне правичности, а трошкови администрација нижи су него код синтетичког, али виши него код пропорционалног.

Очигледно постоји потреба за унапређењем система опорезивања дохотка у Срији, уз коришћење позитивних елемената из пореских система развијених земаља. При том, посебну пажњу треба посветити поједностављењу пореских прописа и смањењу подзаконских аката којима се регулише утврђивање и плаћање пореза на доходак грађана. Једноставност опорезивања дохотка треба да буде на првом месту, пошто доприноси умањењу евазије и сиве економије.

Унапређење система опорезивања дохотка подразумева промену мешовитог система, у неки од правичнијих система опорезивања. Једно од решења је примена пропорционалног пореза на доходак, који подразумева пропорционалну и јединствену пореску стопу. Као што смо навели, овакав систем опорезивања дохотка физичких лица примењује се у већини земаља у транзицији и најадекватнији је за примену у нашој земљи. Постоје разне варијанте пропорционалног начина опорезивања, у зависности од начина утврђивања пореске основице, висине пореске стопе и третмана доприноса који плаћају послодавци.

Применом пропорционалног пореза на доходак може се постићи једноставност пореза на доходак, имајући у виду да је најмање захтеван у административном погледу. Овај систем обухвата неколико изузећа и одбитака, трошкови његовог вођења нису велики, јер порески обвезник нема законских празнина које би му омогућиле пореску евазију.

Већина земаља у транзицији започела је реформу пореза на доходак применом синтетичког пореза, што је довело до бројних негативних ефеката, као што су повећање пореске евазије, одлив капитала, компликовање поступака администрација пореза и слично. За наше услове је, у овом тренутку, синтетички порез неприменљив, јер је предуслов за прелазак на овај систем опорезивања унапређена пореска администрација. Наша пореска администрација је неефикасна и неспособљена за прелазак на синтетички систем опорезивања, што је и основна кочница промена.

Еефикасност пореске администрације налази се у њеним следећим недостацима:

- недовољна информатичка опремљеност,
- неадекватна опремљеност инспектора теренске контроле,
- неповезаност са другим инспекцијским службама,
- недовољан број запослених и мале плате инспектора теренске контроле,
- неодговарајућа и застарела организација.

Са циљем превазилажења изражених недостатака пореске администрације, потребно је едуковати запослене из области јавних финансија и пореске обвезнике, реформисати инспекцијске службе, повезати базе података различитих органа служби и побољшати контролу рада инспектора. Националану регулативу из области опорезивања дохотка, која је изузетно сложена и комплексна, хитно треба поједноставити и олакшати њену примену.

Прелазак на пропорционални порез на доходак имао би, на почетку примене, за резултат смањење пореских прихода, који би били последица снижења пореских стопа. Упоредо са преласком на пропорционални порез, неопходно је повећати ефикасност пореске амортизације како би се ефекти примене новог система опорезивања могли искористити на најбољи могући начин.

Након тога, када се стекну сиситемски услови за то, у неком догледном временском периоду треба размишљати о преласку на синтетички систем опорезивања, по угледу на развијене земље света.

## ДЕО ЧЕТВРТИ

### ПРИМАЊА ЗАПОСЛЕНИХ СА АСПЕКТА МЕЂУНАРОДНЕ РАЧУНОВОДСТВЕНЕ РЕГУЛАТИВЕ<sup>232</sup>

Са аспекта међународне рачуноводствене регулативе, примања запослених не обављају само зараду запосленог, већ и друга примања која се обезбеђују запосленом са циљем мотивације за постизање што бољих резултата рада код послодавца (плаћена одсуства, учешћа у добити, награде и бонуси, отпремнине, јубиларне награде и сл.).

Правна лица која примењују Међународне стандарде финансијског извештавања<sup>233</sup>, за рачуноводствено обухватање примања запослених примењују Међународни рачуноводствени стандард 19 – *Примања запослених*, а она која примењују Међународни стандард финансијског извештавања за мала и средња правна лица<sup>234</sup>, ова примања обухватају у складу са Одељком 28.

Време је показало да нису баш сви међународни рачуноводствени стандарди, односно поједини делови тих стандарда, применљиви у нашој земљи. Један од њих је свакако и МРС 19, који је можда и најкомплекснији и најсложенији међународни стандард за примену у нашим условима. Његова примена додатно је отежана због честих промена радног и пензионог законодавства.

У овом делу указујемо на захтеве постављене у међународној рачуноводственој регулативи у области примања запослених, упоредити их са актуелном законском регулативом из области радних односа и пореских прописа и указати на могуће правце у решавању проблема.

---

<sup>232</sup> Весна Нешић, *Примања запослених са аспекта међународне рачуноводствене регулативе*, 47. Симпозијум - Импликације финансијског извештавања на економску активност у Републици Србији, Зборник радова, Златибор, Савез РР Србије, мај 2016. године.

<sup>233</sup> Решење о утврђивању превода Концептуалног оквира за финансијско извештавање и основних текстова Међународних рачуноводствених стандарда, односно Међународних стандарда финансијског извештавања објављено је у "Сл. гласнику РС", бр. 35/14. У складу са одредбама члана 20. *Закона о рачуноводству* („Сл. гласник РС“, бр. 62/13), МСФИ примењују велика правна лица, правна лица која имају обавезу састављања консолидованих финансијских извештаја (матична правна лица), и јавна друштва, односно друштва која се припремају да постану јавна, у складу са законом

<sup>234</sup> Решење о утврђивању превода Међународног стандарда финансијског извештавања за мала и средња правна лица - МСФИ за МСП објављено је у "Сл. гласнику РС", бр. 117/13. МСФИ за МСП примењују мала правна лица и средња правна лица, која могу да се одлуче да примењују овај стандард, у складу са одредбама члана 21. *Закона о рачуноводству*.

## 1. ПРИМАЊА ЗАПОСЛЕНИХ У СКЛАДУ СА МРС 19

У складу са параграфом 4 МРС 19, примања запослених укључују:

а) краткорочна примања запослених, као што су:

- зараде, накнаде и доприноси за социјално осигурање;
- краткорочна плаћена одсуства, као што је плаћени годишњи одмор, плаћено боловање, када накнада за одсуство доспева за измирење у току дванаест месеци након краја периода у коме је тај запослени пружио повезане услуге;
- учешћа у добити и премије које доспевају за плаћање у току дванаест месеци након краја периода у коме запослени пружају повезане услуге;
- немонетарна примања (као што су медицинска нега, смештај, аутомобил и бесплатна или дотирана добра или услуге) за тренутно запослене;

б) примања по престанку запослења, као што су пензије, отпремнине код одласка у пензију и остала пензијска примања, животно осигурање и медицинска нега, која треба исплатити по престанку запослења;

в) остала дугорочна примања запослених, која обухватају дужу услугу или дозвољено плаћено одсуство, јубиларну или друга примања на основу дужег пружања услуга, примања по основу дугорочне неспособности за рад, ако не доспевају у потпуности за плаћање у току дванаест месеци након краја датог периода, учешћа у добити, бонусе и одложене примања;

г) отпремнине (отпремнине приликом отпуштања са посла када је запослени проглашен технолошким вишком).

Примања запослених обухватају примања која су обезбеђена запосленима или од њих овлашћеним лицима и могу се извршити исплатом (или пружањем добара или услуга) која се врши директно запосленима, њиховим супружницима, деци или другим од њих овлашћеним лицима, или другима – као што су компаније за осигурање.

Запослени може да ради пуно радно време, део радног времена, за стално, на повременој или привременој основи, а за потребе овог стандарда, запосленима се сматрају и директори и остало управљачко особље.

У складу са дефиницијом из МРС 19, може се закључити следеће:

- примања запослених обухватају нето зараду, порез и доприносе за обавезно социјално осигурање и доприносе који се плаћају из зараде и на зараду запосленог, као и сва остала новчана примања запослених (топли оброк, регрес и сл.), исплате деци запослених и друга примања члановима породице запосленог (поклони деци поводом Нове године и Божића, солидарна помоћ за случај болести, помоћ у случају смрти запосленог и др.) и привилегије запосленима (коришћење службеног аутомобила у приватне сврхе, плаћен смештај, продаја уз попуст и друге погодности);
- запосленима се сматрају сва радно ангажована лица, а не само лица која су у радном односу. У том смислу, запосленима се, према МРС 19, сматрају директор, руководство, запослени на одређено и неодређено време, лица која раде према уговору о привременим и повременим пословима, лица која раде по уговору о делу и ауторском делу, лица која раде преко омладинске и студентске задруге и др.



## 2. ПРИМАЊА ЗАПОСЛЕНИХ ПРЕМА ОДЕЉКУ 28 МСФИ за МСП

Према Одељку 28, примања запослених су сви облици накнада које правно лице даје у размену за услуге, односно рад запослених, укључујући директоре и руководство.

Правно лице признаје трошкове свих примања запослених на која запослени имају право, као резултат услуга пружених ентитету у току извештајног периода:

- као обавезу, након умањења за износе који су били исплаћени директно запосленом или уплаћени у одговарајући фонд запослених. Ако износ, који је већ исплаћен, превазилази обавезу насталу по основу услуга пружених пре датума извештавања, правно лице треба да призна тај вишак као средство, до износа до кога ће та унапред извршена исплата довести до умањења будућих исплата или повраћаја новца;
- као расход, осим ако неки други одељак не захтева или дозвољава укључење тих примања у вредност неког средства, као што су залихе или некретнине, постројења и опрема.

Према Одељку 28, на рачуноводствено обухватање примања запослених примењује се обрачунска основа, с обзиром на то да се признају када запослени заради та примања, а не када су та примања исплаћена у готовини.

### *Пример*

Правно лице је на дан 31.12. текуће године, извршило резервисање за накнаду за годишњи одмор за запослене који су у текућој години искористили први део одмора за текућу годину, а други део искористиће у наредној години. Резервисање за неискоришћени годишњи одмор у текућој години износи 200.000 динара.

Ред. бр.	Рачун		Опис	Износ	
	Д	П		Д	П
1.	5 45		Резервисања за накнаде и друге бенефиције запослених	200. 000	
		4 04	Резервисање за накнаде и друге бенефиције запослених		200. 000
<i>- за резервисање за неискоришћени годишњи одмор у текућој години</i>					

### 3. ПРИМАЊА ЗАПОСЛЕНИХ СА АСПЕКТА НАЦИОНАЛНОГ ЗАКОНОДАВСТВА

Запосленима се, у складу са одредбама Закона о раду, сматрају физичка лица која су у радном односу код послодавца (радни однос на одређено и на неодређено време, са пуним и непуним радним временом).

Директор, може бити у радном односу, али ту функцију може обављати према уговору о правима, обавезама и одговорностима, који представља рад ван радног односа, у складу са одредбама члана 48. став 4. Закона о раду.

Исто тако, рад по уговору о привременим и повременим пословима, који је закључен са незапосленим лицем, запосленим лицем који ради непуно радно време и са корисником старосне пензије, представља рад ван радног односа, у складу са одредбама члана 197. Закона о раду.

У складу са наведеним, дефиниција запосленог, у смислу домаћег законодавства којим је уређено питање радних односа, знатно је ужа од дефиниције запосленог према међународној рачуноводственој регулативи, што изазива проблеме у вези са применом прописа.

Законом о раду прописано је да запослени има право на одговарајућу зараду, која се утврђује у складу са законом, општим актом и уговором о раду. Запосленом се мора исплатити минимална зарада за стандардни учинак и време проведено на раду.

Према одредбама члана 105. став 1. Закона о раду, зарада се састоји од:

- зараде за обављени рад и време проведено на раду,
- зараде по основу доприноса запосленог пословном успеху послодавца (награде, бонуси и сл.) и
- других примања по основу радног односа, у складу са општим актом и уговором о раду (топли оброк, регрес за коришћење годишњег одмора, давања поводом Нове године, Божића, 8. марта и сл.).

У складу са одредбама члана 105. став 2. Закона о раду, под зарадом се подразумева зарада која садржи порез и доприносе који се плаћају из зараде (брuto зарада).

Зарадом се, у складу са одредбама члана 105. став 3. Закона о раду, не сматрају следећа примања запослених:

- примања запослених по основу учешћа у оствареној добити;
- накнада трошкова код уговора о раду ван просторија послодавца;
- накнада трошкова превоза за долазак и одлазак са рада, накнада трошкова службеног путовања у земљи и иностранству и накнада трошкова смештаја и исхране за рад и боравак на терену;
- отпремнина код одласка у пензију, накнада трошкова погребних услуга у случају смрти члана уже породице, накнада штете због повреде на раду или професионалног обољења и поклони деци запослених старости до 15 година за Божић и Нову годину до неопорезивог износа;
- јубиларне награде и солидарне помоћи;
- отпремнине приликом отпуштања са посла ако је због технолошких, економских или организационих промена престала потреба за обављањем одређеног посла.

Поред зараде, запослени има право на накнаду зараде у следећим случајевима:

- за време одсуствовања са рада на дан празника који је нерадан дан, годишњег одмора, плаћеног одсуства, војне вежбе и одазивања на позив државног органа;
- за време привремене спречености за рад до 30 дана, преко 30 дана, породилског одсуства и спречености за рад, проузроковану повредом на раду или професионалном болешћу;
- за време прекида рада, односно смањења обима рада до којег је дошло без кривице запосленог;
- за време прекида рада до којег је дошло наредбом државног органа или надлежног органа послодавца због необезбеђивања безбедности и заштите живота и здравља на раду.

Правилно дефинисање зараде и успостављање разлике између зараде и примања запосленог која не чине зараду запосленог, значајно је са аспекта пореских прописа. Наиме, на примања запослених која не чине зараду запосленог, не плаћају се доприноси за обавезно социјално осигурање, у складу са Законом о доприносима за обавезно социјално осигурање. Поред тога, за поједина примања запослених и накнаде трошкова запосленима, одредбама члана 18. Закона о порезу на доходак грађана утврђен је неопорезиви износ ових примања (износ на који се не плаћа порез на зараде).

На основу изнетих одредби следи да, у поређењу са међународном рачуноводственом регулативом, нема битних разлика у обухватању зараде према домаћем законодавству.

#### 4. РАЧУНОВОДСТВЕНО ЕВИДЕНТИРАЊЕ ПРИМАЊА ЗАПОСЛЕНИХ

Примања запослених се, према Правилнику о Контном оквиру и садржини рачуна у Контном оквиру за привредна друштва, задруге и предузетнике<sup>235</sup> (у наставку текста: Правилник о Контном оквиру) евидентирају на терет групе 52 – *Трошкови зарада и накнада зарада (брutto)*, уз одобрење обавеза за нето зараду и припадајућих пореза и доприноса – група 45 – *Обавезе по основу зарада и накнада зарада*. Међутим, постоје одговарајућа одступања због примене пореских прописа, као што је случај са учешћем запослених у добити које се евидентира на терет рачун 340 – *Нераспоређени добитак ранијих година*, уз одобрење рачуна 489 – *Остале обавезе за порезе, доприносе и друге дажбине* и 463 – *Обавезе према запосленима*.

##### Пример

Послодавац је донео одлуку да исплати бонус запосленом у бруто износу од 200.000 динара, на име доприноса запосленог пословном успеху за 2015. годину. Бонус се исплаћује као први део зараде за децембар 2015. године.

Ред. бр.	Рачун		Опис	Износ	
	Д	П		Д	П
1.	520		Трошкови зарада и накнада зарада	200.000	
		450	Обавезе за нето зараде и накнаде зарада		140.200
		451	Обавезе за порез на зараде и накнаде зарада на терет запосленог		20.000 <sup>236</sup>
		452	Обавезе за доприносе на зараде и накнаде зарада на терет запосленог		39.800
	<i>- Обрачун бонуса за 2015. годину</i>				
2.	521		Трошкови пореза и доприноса на зараде и накнаде зарада на терет послодавца	35.800	
		453	Обавезе за порез и доприносе на зараде и накнаде зарада на терет послодавца		35.800
	<i>- Обрачун доприноса на терет послодавца</i>				

<sup>235</sup> „Сл. гласник РС“, бр. 95/14.

<sup>236</sup> Неопорезиви износ од 11.433 динара биће искоришћен приликом исплате зараде за децембар 2015. године.

*Пример*

У јуну 2016. године, запосленом се врши исплата учешћа у добити за 2015. годину у бруто износу од 474.684 динара.

Ред. бр.	Рачун		Опис	Износ	
	Д	П		Д	П
1.	340		Нераспоређена добит ранијих година	474.684	
		462	Обавезе за учешће у добити		300.000
		489	Остале обавезе за порезе, доприносе и друге дажбине (порез на друге приходе)		75.950
		489	Остале обавезе за порезе, доприносе и друге дажбине (допринос за ПИО)		98.734
<i>- Расподела нераспоређене добити на учешће запослених у добити</i>					

## 5. ПОРЕСКИ ТРЕТМАН ПРИМАЊА ЗАПОСЛЕНИХ

Одредбама члана 9. Закона о порезу на добит правних лица трошкови зарада, односно плата признају се у износу обрачунатом на терет пословних расхода. Примања запосленог, која се у смислу Закона о порезу на доходак грађана сматрају зарадом, укључујући и примања на која се до износа прописаног овим законом не плаћа порез на зараде, признају се као расход у пореском билансу у пореском периоду у којем су исплаћена, односно реализована.

Према томе, сви издаци који имају карактер зараде и евидентирани су на рачунима групе 52, признају се као расход у пореском билансу у износу у којем су исказани у билансу успеха, независно од тога када ће бити плаћени.

За разлику од примања која имају карактер зараде, обрачунате отпремнине и новчане накнаде запосленом по основу одласка у пензију или престанка радног односа по другом основу, у складу са одредбама члана 9а Закона о порезу на добит правних лица, признају се као расход у пореском периоду у коме су исплаћене.

МРС 19 захтева у одређених случајевима да се изврши резервисање за отпремнине, што је у колизији са пореским прописом, који обрачунате а неисплаћене отпремнине не признаје као расход у пореском билансу, о чему ће бити више речи у одељку у којем су обрађене отпремнине.

### *5.1. Учешћа запослених у добити и бонуси*

Примена МРС 19 у вези са признавањем учешћа у добити и бонуса, због примене пореских прописа и прописа из области радног односа, ограничавајућа је у нашим условима.

Према одредбама члана 14. Закона о раду, уговором о раду или одлуком послодавца може се утврдити учешће запосленог у добити оствареној у пословној години, у складу са законом и општим актом. Наведено учешће запосленог у добити не представља зараду запосленог, у складу са одредбама члана 105. став 3. Закона о раду. У пореском смислу, учешће запосленог у добити представља други приход, на који се, у складу са одредбама члана 85. став 1. тачка 13) Закона о порезу на доходак грађана, плаћа порез на друге приходе по стопи од 20% (поред пореза на друге приходе, плаћа се и допринос за пензијско и инвалидско осигурање по стопи 26%). Основицу за порез на друге приходе и допринос за пензијско и инвалидско осигурање, чини бруто износ учешћа у добити, умањен за нормиране трошкове у висини од 20%.

Приликом предаје финансијских извештаја, потпуно је неизвесна исплата учешћа у добити запосленог, јер није испуњен ниједан услов за признавање трошкова по основу учешћа у добити запосленог (правно лице нема садашњу законску или изведену обавезу да изврши такву исплату као резултат прошлих догађаја, а не може се ни сачекати поуздана процена такве обавезе).

Поред тога, књижење учешћа запослених у добити не може се вршити на групи рачуна 52, јер она не представљају зараду запосленог у смислу прописа из области зарада запослених, већ се књижење врши на рачуну 340. Ово књижење није у складу са МРС 19, али је у нашим условима једино прихватљиво, због примене Закона о раду и пореских прописа.

Бонуси представљају зараду запосленог (награда запосленом за допринос пословном успеху послодавца), у складу са одредбама члана 105. став 1. Закона о раду, па се и књижење бонуса врши на групи рачуна 52. Бонуси се исплаћују из процењене добити, пре предаје финансијских извештаја за текућу годину. Бонуси се евидентирају као трошак текуће године, без обзира на то да ли ће и бити исплаћени у текућој или наредној години. Приликом исплате бонуса плаћају се исте обавезе као и приликом исплате зараде.

С обзиром на то да бонуси чине саставни део зараде, а да се трошкови зарада признају као расход у пореском билансу у износу обрачунатом на терет пословних расхода, у складу са одредбама члана 9. Закона о порезу на добит правних лица, следи да су обрачунати бонуси порески признат расход, без обзира на то да ли су исплаћени у текућој години.

## **5.2. Отпремнине при одласку у пензију**

Отпремнине представљају примања запослених која су резултат одлуке правног лица да прекине рад неког запосленог пре уобичајеног датума пензионисања или одлуке запосленог да добровољно прихвати да је вишак у замену за та примања.

У Србији послодавци немају никаквих обавеза према запосленима који су остварили право на пензију, нити обавезу за исплату пензије, нити остала примања по престанку радног односа, као што су животно осигурање и медицинска нега по престанку радног односа. Међутим, према ревидираном МРС 19 из 2014. године<sup>237</sup>, отпремнине приликом одласка у пензију представљају примања запослених по престанку запослења.

МРС 19 захтева да се изврши резервисање по наведеном основу, у сврху равномерног признавања расхода по основу отпремнина, током запослења, односно од датума запослења до датума када се врши исплата по основу стечених права. Трошак отпремнине не настаје само у тренутку када запослени одлази у пензију, већ током читавог радног века тог запосленог код послодавца.

Ограничавајући фактор за резервисање отпремнина представљају високи трошкови обрачуна обавеза за отпремнине, јер већина правних лица није у стању да самостално изврши обрачун отпремнина, те је неопходно ангажовање стручњака ван правног лица (овлашћеног актуара). Суштина примене стандарда јесте да користи које се добијају од информација треба да буду веће од трошкова добијања те информације. У складу са тим, уколико је трошак ангажовања стручног лица за обрачун отпремнина сувише велики, стандард допушта одступање од пуне примене, односно правно лице не мора да формира резервисање за отпремнине<sup>238</sup>.

Може се констатовати да МРС 19 захтева формирање резервисања за отпремнине при одласку у пензију, али и допушта да правно лице не формира резервисања, уколико би трошак утврђивања тог резервисања био исувише велики.

Што се тиче МСФИ за МСП, Одељак 28 дефинише планове примања по престанку запослења као примања запослених (осим отпремнина) која су платива по

<sup>237</sup> Сл. гласник РС“, бр. 35/14.

<sup>238</sup> У овом раду не бавимо се начином формирања резервисања за отпремнине, због сложености и обимности.

престанку запослења, попут пензија. Овом дефиницијом искључене су отпремнине, а с друге стране отпремнине при одласку у пензију не спадају ни у део који се дефинише као отпремнине, према овом одељку. Поред тога, резервизања за отпремнине не могу се вршити у складу са Одељком 21 – *Резервизања, потенцијалне обавезе и потенцијална имовина*, јер је овим одељком јасно наведено да се не примењује на примања запослених. Стога, устаљено је мишљење да правна лица која примењују МСФИ за МСП не треба да врше резервизања за отпремнине при одласку у пензију.

Одредбама члана 119. став 1. тачка 1) Закона о раду, прописана је обавеза послодавца да, у складу са својим општим актом, запосленом исплати отпремнину при одласку у пензију, најмање у висини две просечне зараде, што значи да својим општим актом може утврдити и већи износ отпремнине. Под просечном зарадом, која се користи за обрачун отпремнине при одласку у пензију, подразумева се просечна зарада у Србији (укупна бруто зарада) према последњем објављеном податку републичког органа надлежног за статистику.

У складу са одредбама члана 105. став 3. Закона о раду, отпремнина при одласку у пензију не представља зарadu запосленог, а одредбама члана 9. став 1. тачка 19) Закона о порезу на доходак грађана прописано је да се из опорезивања изузима износ отпремнине који је утврђен као обавеза према Закону о раду.

На износ отпремнине, при одласку у пензију, која се исплаћује преко неопорезивог износа, плаћа се порез на друге приходе по стопи од 20%, у складу са одредбама члана 85. став 1. тачка 11) Закона о порезу на доходак грађана, при чему основицу за порез чини бруто опорезиви износ отпремнине, умањен за нормиране трошкове у висини 20%.

Уколико правно лице има обавезу да врши резервизање за отпремнине при одласку у пензију, у складу са одредбама члана 9а Закона о порезу на добит правних лица, обрачунате а неисплаћене отпремнине, признају се као расход у пореском билансу тек у пореском периоду у којем буду исплаћене. У пореском билансу у пореском периоду у којем су обрачунате али нису исплаћене, отпремнине увећавају основицу за опорезивање и приказују се под редним бројем 16 Обрасца пореског биланса ПБ 1<sup>239</sup>, а у пореском периоду када буду исплаћене, умањују опорезиву добит и исказују се под редним бројем 17 ПБ 1.

Ово је велики недостатак домаћег пореског законодавства, који проистиче из неусаглашености са међународном рачуноводственом регулативом из области примања запослених.

Отежавајућу околност за примену МРС 19 у вези са формирањем резервизања у нашим условима, представљају честе измене прописа из области радних односа и пензијско-инвалидског осигурања. Наиме, изменама Закона о раду и Закона о пензијском и инвалидском осигурању из 2014. године смањен је обавезујући износ за исплату отпремнине при одласку у пензију (са три на две просечне зараде исплаћене у Србији) и драстично су промењени услови за остваривање права на старосну пензију (уведена је привремена старосна пензија). Ове околности послодавци нису могли да предвиде приликом формирања резервизања у 2013. години, тако да је питање у којој мери су формирана резервизања била поуздана.

---

<sup>239</sup> Образац ПБ1 прописан је *Правилником о садржају пореског биланса и другим питањима од значаја за начин утврђивања пореза на добит правних лица* („Сл. гласник РС“, бр. 20/14 и 41/15).



*Пример*

Правно лице је, по први пут 2015. године, извршило обрачун резервисања за отпремнине при одласку у пензију. Дисконттовани износ укупних резервисања, која је до ове године требало да буду формирана, износи 500.000 динара, а дисконттовани износ трошка за текућу годину износи 70.000 динара<sup>240</sup>. Наредне године правно лице је извршило обрачун за исплату отпремнине у износу од 120.000 динара. Нови дисконттовани износ отпремнина је 600.000 динара. С обзиром на то да је почетни дисконттовани износ резервисања износио 500.000 динара, из њега је исплаћено 120.000 динара, те следи да је у салду остало 380.000 динара. Салдо на крају године износи 600.000 динара, тако да се на расходима мора евидентирати износ од 220.000 динара.

Ред. бр.	Рачун		Опис	Износ	
	Д	П		Д	П
1.	340		Нераспоређени добитак ранијих година	430.000	
	545		Резервисања за накнаде и друге бенефиције запослених	70.000	
		404	Резервисање за накнаде и друге бенефиције запослених		500.000
<i>- Обрачун за резервисање за отпремнине при одласку у пензију у 2015. години</i>					
2.	404		Резервисање за накнаде и друге бенефиције запослених	120.000	
		45	Обавезе по основу зарада		120.000
<i>- Евидентирање обавеза за отпремнине које доспевају у 2016. години</i>					
3.	545		Резервисања за накнаде и друге бенефиције запослених	220.000	
		404	Резервисање за накнаде и друге бенефиције запослених		220.000
<i>- Евидентирање расхода по обрачуну резервисања за отпремнине на дан 31.12.2016. године</i>					

<sup>240</sup> Ова два износа утврђена су на основу процента запослених који ће дочекати пензију у оквиру правног лица, процењеног реалног раста зарада запослених и дисконтне стопе.

### **5.3. Отпремнине приликом отпуштања са посла**

Одредбама члана 158. Закона о раду прописана је обавеза послодавца да, пре отказа уговора о раду због престанка потребе за обављањем одређеног посла услед технолошких, економских или организационих промена, запосленом исплати отпремнину која не може бити нижа од збира једне трећине зараде запосленог за сваку навршену годину рада у радном односу код послодавца код кога остварује право на отпремнину. Зарадом се сматра просечна месечна зарада запосленог, исплаћена за последња три месеца која претходе месецу у којем се исплаћује отпремнина.

Отпремнина приликом отпуштања са посла не представља зараду запосленог, у складу са одредбама члана 105. став 3. Закона о раду, што значи да се приликом исплате ове отпремнине, без обзира на исплаћени износ, не плаћају доприноси за обавезно социјално осигурање.

Порез на доходак грађана не плаћа се на законом прописани износ отпремнине који је послодавац дужан запосленом да исплати, а уколико послодавац исплати већи износ, на разлику се плаћа порез на друге приходе по стопи од 20%, у складу са одредбама члана 85. став 1. тачка 11) Закона о порезу на доходак грађана. Основицу за порез чини бруто опорезиви износ отпремнине, умањен за нормиране трошкове у висини од 20%.

Обрачунате а неисплаћене отпремнине, према одредбама члана 9а Закона о порезу на добит правних лица, признају се као расход у пореском билансу у пореском периоду у којем буду исплаћене. Стога, уколико је правно лице вршило резервисања за ове отпремнине, дужно је да изврши одговарајуће корекције у пореском билансу ПБ1.

### **5.4. Јубиларне награде**

Остала дугорочна примања запослених, у нашим условима су ретка, осим јубиларних награда, мада и њихову исплату не врше сва правна лица, јер не постоји законска обавеза исплате јубиларних награда запосленима.

Одредбама члана 120. став 1. тачка 1) Закона о раду прописано је послодавац може да, општим актом, односно уговором о раду, утврди право запосленог на јубиларну награду. Према томе, послодавац нема обавезу да запосленом исплати јубиларну награду, већ је законом дата само могућност за исплату овог примања. Критеријуми и услови за исплату јубиларне награде, као и други битни елементи за исплату јубиларне награде, треба да буду утврђени општим актом, односно уговором о раду.

Јубиларне награде не представљају зараду запосленог, у складу са одредбама члана 105. став 3. Закона о раду, а одредбама члана 18. став 1. тачка 7) Закона о порезу на доходак грађана, прописан је неопорезиви износ јубиларне награде у износу од 18.331 динара годишње<sup>241</sup>.

Уколико послодавац исплати јубиларну награду преко неопорезивог износа, у обавези је да на разлику између исплаћеног и неопорезивог износа плати порез на

<sup>241</sup> Овај неопорезиви износ примењује се од 1. фебруара 2016. до 31. јануара 2017. године.

зараде по стопи од 10%, док се доприноси не плаћају, јер ово примање не представља зараду запосленог.

Јубиларна награда, као примање запосленог које се евидентира на рачуну групе 52, представља порески признати расход, у складу са одредбама члана 9. Закона о порезу на добит правних лица, без обзира на то да ли је она и исплаћена у пореском периоду.

Уобичајено је да се право на јубиларну награду утврђује за запосленог, који је код послодавца остварио одређени радни стаж (пет, десет, петнаест, двадесет година радног стажа и сл.), као награду за лојалност послодавцу. Јубиларна награда се утврђује у новчаном износу, најчешће у висини просечне зараде код послодавца, која се увећава сходно радном стажу који је запослени остварио код послодавца. Послодавац може сваке године да исплаћује јубиларну награду свим запосленима, поводом годишњице од оснивања, при чему се свим запосленима може исплатити исти или различити износ на име јубиларне награде.

Питање које се неизбежно поставља односи се на то да ли је неопходно вршити резервисања за јубиларне награде у нашим условима. Наиме, уколико је структура запослених равномерна и уколико приближно исти број запослених сваке године остварује право на јубиларне награде код послодавца, није потребно вршити резервисање, јер нема материјално значајне разлике између трошкова утврђених у складу са МРС 19 и трошкова утврђених на основу стварно исплаћених отпремнина. Ово важи и када послодавац исплаћује сваке године свим запосленима јубиларну награду у истом износу, по основу годишњице од оснивања.

У супротном, уколико се по годинама знатно разликује број запослених који примају јубиларну награду, као и износи које запослени примају по основу јубиларне награде, требало би извршити одговарајуће резервисање по том основу. Основни разлог за формирање резервисања по основу јубиларних награда јесте утврђивање обавезе према запосленима и расхода у периоду у којем су запослени извршили услугу, како би расходи по том основу били равноправно распоређени.

На пример, ако запослени има право на јубиларну награду на сваких пет година рада у правном лицу, када би се расход по основу исплате јубиларне награде евидентирао само у петој години, када се исплаћује, расходи не би били равноправно распоређени, јер је запослени сваке године зарадио 1/5 јубиларне награде.

## 6. ПРЕВАЗИЛАЖЕЊЕ НЕУСАГЛАШЕНОСТИ НАЦИОНАЛНОГ ЗАКОНОДАВСТВА СА МЕЂУНАРОДНОМ РАЧУНОВОДСТВЕНОМ РЕГУЛАТИВОМ

Национална регулатива у великој мери је усклађена са међународном рачуноводственом регулативом, осим одређених изузетака.

Према прописима из области радних односа, појам запосленог се дефинише у знатно ужем смислу у односу на међународну рачуноводствену регулативу. Ово даље изазива проблем рачуноводственог обухватања примања запослених, с обзиром на то да, према МРС 19 и Одељку 28 МСФИ за МСП, сва примања запослених требало би евидентирати на групи рачуна 52, а према националним прописима то није могуће, нарочито када се ради о учешћу запослених у добити.

У одређеним случајевима, МРС 19 захтева да се изврши резервисање за отпремнине, што је у колизији са одговарајућим националним пореским прописом, који обрачунате, а неисплаћене отпремнине не признаје као расход у пореском билансу. Ову неусаглашеност могуће је исправити изменама законске регулативе из области опорезивања добити правних лица, али би у том случају било неопходно спровести опсежнију контролу примене МРС 19, у вези са формирањем резервисања. Проблем је што надлежни порески орган нема адекватно оспособљене кадрове за то, што опет с друге стране представља ограничавајући фактор.

МРС 19 је изузетно сложен стандард и нису сви његови делови применљиви у нашим условима. Формирање резервисања за отпремнине има смисла у великим и развијеним системима са више хиљада запослених, где се поуздано може предвидети степен одласка у пензију на основу расположивих статистичких података. Поред тога, то је скуп поступак, али и непоуздан уколико се спроводи на малом узорку, односно код правних лица која имају мањи број запослених (на пример, десетак запослених). На основу малог узорка није могуће поуздано предвидети будућа дешавања, па примена наведеног стандарда губи смисао. У нашим условима ревизорске куће инсистирају на примени МРС 19 у вези са формирањем резервисања за отпремнине, без обзира на непоузданост добијених података, што представља кључни проблем и оптерећује пословање правних лица.

Земље у региону суочене су са истим проблемима као и ми, јер и тамо ревизори инсистирају на доследној примени МРС 19 у делу који се односи на резервисање за накнаде запослених.

У Федерацији Босна и Херцеговина, у вези са применом МРС 19, ситуација је слична као и код нас, јер се резервисање за отпремнине врши само уколико су ефекти материјално значајни. Међутим, када се ради о пореском аспекту резервисања, ситуација је знатно другачија. Према законској регулативи, резервисања која се врше у складу са МРС 19 не представљају порески признате расходе (резервисања за јубиларне награде, годишњи одмор и отпремнине)<sup>242</sup>.

<sup>242</sup> Опорезивање пореза на добит у Федерацији БиХ, Федерално министарство финансија/финанција Порезна управа Федерације БиХ, 2015. година.

Насупрот томе, у Републици Хрватској се, као порески признат расход, признају резервисања за ризике и трошкове на темељу закона или другог прописа, у која спадају и резервисања за јубиларне награде, неискоришћене дане годишњег одмора и отпремнине, ако су испуњени услови којима се одређују прописи о порезу на добит<sup>243</sup>.

Искуства земаља у региону треба искористити у нашој земљи како би се примена резервисања у складу са међународном регулативом извршила на исправан начин, а ефекти његове примене омогућили реалне и поуздане финансијске извештаје.

---

<sup>243</sup> Здравко Баица, „Рачуноводство дугорочног резервирања за трошкове и ризике (примјена ХСФИ-а)“, *Рачуноводство и порези у пракси*, бр. 10/2012.

## ЗАКЉУЧАК

Економске реформе које се интензивно спроводе и које ће се и у наредном периоду спроводити, базирају се на унапређивању привредног законодавства и јачању институција кроз доношење и примену системских закона, усклађених са правом Уније, којима се стварају правни оквир и системски услови за функционисање тржишне привреде. Поред тога, сузбијање корупције и враћање поверења у институције, од кључног је значаја за стабилност привреде.

Имајући у виду стратешко опредељење Србије на процес европских интеграција, неопходно је извршити хармонизацију нашег укупног законодавства, па самим тим и пореског законодавства са правом Уније. Србија је међу последњим земљама које се укључују у процес европских интеграција, па самим тим хармонизација пореског законодавства заостаје у односу на друге земље у транзицији. Фискални систем наше земље веома је компликован и изискује даље упрошћавање пореског система и смањења великог броја фискалних инструмената.

У оквиру ове дисертације систематизовани су резултати пореских реформи спроведених од 1991. године до данас и извршено је истраживање могућих праваца даљих реформи и унапређење постојећег пореског система. Критички је сагледан постојећи правни оквир којим је уређено плаћање пореза, уз посебан осврт на порез на доходак. Дати су предлози за унапређење свих пореских облика, нарочито пореза на доходак, као издашног пореског облика, који у нашим условима није адекватно примењен.

Након спроведених истраживања добијени су резултати који ће у наставку бити интерпретирани.

Оцена и вредновање неког пореског система врши се са аспекта његове правичности, економске ефикасности, административних трошкова, конкурентности и других критеријума, а не само кроз оцену појединих пореских облика.

Порески систем Србије, у претходном периоду, а нарочито у последњих десетак година, значајно је реформисан и у великој мери усаглашен са праксом модерних тржишно оријентисаних земаља, а пре свега земаља Уније. Наравно да још увек има места за унапређење пореског амбијента, јер је у претходном периоду дошло до промене ширег друштвено-политичког оквира.

Скоро све промене у пореском систему у основи су представљале прераспodelу пореског терета између становништва и привреде. Најзначајније промене у пореском систему Србије извршене су 1991. и 2001. године, јер су имале реформаторски карактер. Промене су и даље неопходне како би се смањила пореска евазија, подстицали штедња и запошљавање и привлачио страни капитал.

Деведесетих година порески систем наше земље карактерисали су висок степен централизације, нестабилност, нетранспарентност, неправичност и изузетно распрострањена сива економија. Транзиција и структурне реформе у Србији започеле су након успостављања прве демократске Владе, у јануару 2001. године. Основни циљ економских реформи било је што брже укључивање, односно повратак наше земље у међународне организације, како би се привукли страни инвеститори и страна финансијска помоћ.

Промене, које су наступиле 2001. године, довеле су до поједностављења пореског система и његовог растеређења. Поред тога, реформисан је буџетски систем, формирана је Управа за трезор при Министарству финансија и извршена је значајна децентрализација јавних финансија, доношењем Закона о локалној самоуправи. У кратком року, Србија је враћена у међународне организације, обезбеђена је међународна финансијска помоћ, а чврстом монетарном и фискалном политиком либерализоване су домаће цене и спољна трговина и успостављена је макроекономска стабилност.

У периоду од 2001. до 2008. године Србија је забележила добре макроекономске резултате: релативно брз привредни раст, повећање извоза и девизних резерви, повећање прилива директних страних инвестиција, раст финансијског сектора и повећање штедње у банкама и стабилност курса. Унутрашња и спољна неравнотежа и висок ниво незапослености и сиромаштва представљали су кључне транзиционе проблеме у овом периоду. На структурном плану Србија заостаје у реформи јавног сектора (реструктурирање и приватизација јавних предузећа, реформа јавних служби и државне управе), али су на овом пољу, у 2014. и 2015. години, постигнути добри резултати.

Светска економска и финансијска криза из 2008. године успорила је спровођење економских реформи у Србији, нарочито у 2009. и 2010. години. Даље реформе треба да обезбеде одржив раст и стабилност привреде, што се може постићи стварањем пословног амбијента у којем ће сви учесници бити равноправни (конкурентна привреда где су монополи адекватно регулисани). Привреда мора бити оспособљена за ублажавање негативних спољашњих утицаја.

У свим пореским законима одређени су предмет опорезивања, порески обвезник, пореска основица, пореска стопа и пореска ослобођења и олакшице, како би се успоставила што боља комуникација између државе, као повериоца и лица које је порески дужник.

Основни циљ сваког модерног пореског система јесте висок ниво пореске културе и пореског морала пореских обвезника. Појачана контрола пословања пореских обвезника, као и доследна примена прописа и смањење корупције, представљају механизме за постизање овог циља. Коришћење јавних прихода на рационалан начин доприноси постизању добровољности у измиривању пореских обавеза, који је основни постулат савременог пореског система.

Пореска евазија представља феномен, у већој или мањој мери присутан у свим пореским системима, а означава низ радњи и мера које предузимају порески обвезници усмерених ка смањењу пореске обавезе или избегавању плаћања пореза у потпуности. Пореска евазија доводи до разноврсних последица, а пре свега до смањења јавних прихода, тако да је у дугорочном интересу државе њено сузбијање. У нашој земљи пореска евазија је у највећој мери присутна у области акцизе на дуванске прерађевине, а сива економија у области рада и запошљавања. Исто тако, поред фискализације оствареног промета и повезивања пореских обвезника са пореским органом, преко терминала за даљинско читавање промета, присутно је пријављивање мањег промета од оствареног у трговини на мало, чиме се избегава плаћање ПДВ и пореза на добит.

Интензитет реформи није исти код свих пореских облика. Највећи напредак је постигнут код пореза на потрошњу, а мањи код пореза на доходак и на имовину.

Досадашње реформе довеле су до тога да наш порески систем постане изразито неправичан, нарочито када је реч о вертикалном опорезивању. Његова неправичност најбоље се одражава кроз одсуство прогресије у опорезивању и тенденцију да се порези преваљују на крајње потрошаче, односно грађане.

У структури јавних прихода Србије преовлађују посредни порези (ПДВ, акциза, царине, накнаде, новчане казне и остали посредни порези), док знатно скромнији удео јавних прихода настаје на основу пореза на доходак, добит и имовину. Преовлађивање пореза на потрошњу подразумева да економски слабији део становништва сноси већи терет финансирања јавног сектора. Слабост пореског система наше земље последица је одлагања реформи из области директних пореза, а нарочито пореза на доходак.

У претходном периоду, у више наврата, било је покушаја реформе пореза на доходак, али се све свело на то да је смањена ефективна стопа пореза на зараде, увођењем неопорезивог износа. Оно што се очекивало од опорезивања зарада, а то је увођење прогресивне стопе пореза на зараде, није постигнуто. Што се тиче осталих прихода, апсолутно није постигнут никакав помак. Актуелни систем пореза на доходак у Србији представља систем који се не примењује скоро ни у једној држави у свету. Изразито је неправичан и социјално неприхватљив.

Неправичности система опорезивања дохотка у највећој мери доприноси годишњи порез на доходак, који би требало да плаћају богатији појединци, који остварују доходак за опорезивање преко утврђеног годишњег лимита, али, због високог неопорезивог износа и изузимања прихода од капитала од опорезивања овим порезом, они остају изузети и поштеђени плаћања овог пореза. Изузетно мали удео годишњег пореза на доходак у укупним јавним приходима, указује на то да овај порез нема сврху за коју је уведен.

Након спроведеног истраживања закључено је да је у опорезивање дохотка неопходно у већој мери уградити елементе пореске вертикалне правичности, будући да су остали порези, посебно ПДВ и акциза, потпуно лишени елемента правичности. Ово се може постићи увођењем најједноставнијег синтетичког опорезивања дохотка са мањим бројем прогресивних стопа. То не би било тако компликовано нити скупо, а довело би до повећања јавних прихода и условило би успостављање правичнијег пореског система у Србији.

Имајући у виду тенденције у свету, потребно је спровести промене у вези са смањењем фискалног оптерећења рада и повећањем фискалног оптерећења потрошње. У развијенијим земљама света преовлађује порез на доходак, док је учешће пореза на потрошњу на другом месту. Поред пореза на доходак, значајно место у јавним приходима развијених земаља света заузимају и порез на добит и порез на имовину. Код нас, као што је већ наглашено, преовлађујуће место у јавним приходима заузимају порези на потрошњу, док је учешће осталих пореза у мањој мери заступљено.

Критеријуми правичности, који обележавају успешан порески систем, могу се испунити кроз порезе на доходак уз примену прогресивних стопа пореза. Опорезивање дохотка може се остварити једним од три могућа решења:

- увођењем пропорционалног пореза,
- једноставнојом варијантом дуалног пореза,
- синтетичким моделом опорезивања дохотка.



Након спроведеног истраживања закључено је да би у овом тренутку ипак најпогоднији био пропорционални систем опорезивања дохотка, због своје једноставности и ниских трошкова администрирања. Друга два облика захтевала би опсежнију и дуготрајнију припрему пореске администрације и изискивала би знатно веће трошкове администрирања, мада и дуални облик опорезивања не треба занемарити.

Дуални порез би, у актуелни порески систем пореза на доходак, уградио елементе умерене вертикалне правичности, што би довело до стварања повољнијих услова за штедњу и инвестирање у циљу привлачења домаћег и страног капитала. Питање је само колико је наш привредни систем припремљен за примену овог облика опорезивања.

Предуслов за промену система опорезивања дохотка је повећање ефикасности пореске администрације. Наша пореска администрација је недовољно информатички опремљена, организација рада је застарела, недовољан је број пореских инспектора који раде на теренској и канцеларијској контроли, порески инспектори се у недовољној мери усавршавају и образују и др.

Према томе, ради превазилажења изражених недостатака пореске администрације и унапређења пореске администрације, потребно је едуковати запослене из области јавних финансија и пореске обвезнике, реформисати инспекцијске службе, повезати базе података различитих органа служби и побољшати контролу рада инспектора. Националну регулативу из области опорезивања дохотка, која је изузетно сложена и комплексна, хитно треба поједноставити и олакшати њену примену.

Након извесног времена, од почетка примене пропорционалног система опорезивања, који због своје једноставности има предност у односу на дуални систем, када се стекну услови за то, може се извршити прелазак на једноставнији облик синтетичког опорезивања.

Закључак је да су радикалне реформе у погледу унапређења система опорезивања дохотка у Србији неопходне, са циљем повећања издашности овог пореског облика. Та реформа подразумева промену са мешовитог на пропорционални систем опорезивања, који је најадекватнији за примену у нашим условима, а након тога примену једноставнијег облика синтетичког пореза.

Упоредо, неопходно је повећати ефикасност пореске администрације како би се ефекти примене новог система опорезивања искористили на најбољи могући начин. Национална регулатива из области опорезивања дохотка физичких лица изузетно је сложена и комплексна, те изискује хитно поједностављивање, које ће олакшати примену.

Константно изузимање прихода од пољопривреде од опорезивања порезом на доходак, под изговором да се тиме подстиче ова делатност, не доприноси развоју пољопривреде, а у значајној мери смањује пореске приходе по овом основу. У овим условима неопходно је појачати контролу пољопривредника, како би се утврдила њихова обавеза евидентирања у обвезнике ПДВ и на тај начин побољшала наплата пореза на приходе од самосталне делатности. То неће представљати проблем, имајући у виду да је Законом о ПДВ прописана обавеза достављања обавештења о пољопривреднику, који је обвезнику ПДВ извршио промет пољопривредних и

шумских производа и пољопривредних услуга, чиме се обезбеђује податак о оствареном промету пољопривредника.

Концепт опорезивања добити правних лица у основи је добро постављен, а последњих година реформама је постигнут велики напредак у смислу повећања прихода по овом основу. Наиме, повећана је пореска стопа, систематично су укинута порески подстицаји код улагања у основна средства и уведен је порез на добит по одбитку на услуге које се пружају или ће бити пружене на територији Србије од стране нерезидентних правних лица. Међутим, општи пад профитабилности и неповољно кретање девизног курса доприносе опадању учешћа овог пореског облика у укупним приходима.

Систем пореза на имовину је такође концептуално добро постављен. Његов билансни ефекат је и даље низак, али је учињен напредак у претходном периоду, пре свега увођењем пропорционалне пореске стопе до 0,4%, која се утврђује одлуком локалне власти, а која може бити смањена имајући у виду да се ради о приходу који се користи за финансирање општина и градова. Поред тога, укинута су бројна пореска ослобођења, чиме се обезбеђује прогресивније опорезивање имовине веће вредности и укида досадашња пракса обезвређења имовине. Овај порески облик може се унапредити кроз бољу и ажурнију наплату пореза.

ПДВ представља најнеправичнији порез у нашој земљи, имајући у виду две пореске стопе – општу стопу ПДВ од 20% и посебну стопу ПДВ од 10%, максимални обухват промета робе и услуга и скучене могућности пореских ослобођења. С обзиром на то да се терет плаћања пореза преваљује на потрошаче, да се примењује систем фактурисане реализације, при чему држава има минималне трошкове администрације, може се закључити да овај порески облик представља најиздашнији порез.

Изостанак предвиђеног пада привредне активности и раст зарада у приватном сектору, спорија динамика рационализације броја запослених од планиране, повећани прилив по основу дознака из иностранства, појачана кредитна активност банака и појачане мере на сузбијању сиве економије, посебно у области акцизних производа, довели су до боље наплате ПДВ од очекиване у протеклом периоду.

Код овог пореског облика постоји простор за повећање посебне и опште стопе ПДВ (повећање посебне са 10% на 12%, а опште са 20% на 22%), али то у овом тренутку не би било економски целисходно и не би нужно довело до повећања јавних прихода, имајући у виду сталну тенденцију опадања промета у трговини на мало и све мањи увоз. Са друге стране, можда би ефекат био бољи када би се смањила посебна стопа ПДВ, јер би тиме утицала на повећање промета у трговини на мало. Поред тога, требало би размислити и о могућности прерасподеле добара и услуга између посебне и опште стопе ПДВ. У сваком случају, сву пажњу треба усмерити на агресивну и доследну борбу против пореске евазије и сиве економије.

Систем царина је одговарајући, али је у претходном периоду дошло до номиналног пада прихода од царине услед примене ССП, Споразума о слободној трговини са ЕФТА и Споразума о слободној трговини са Турском, као и постепеног смањивања и укидања појединих царинских стопа. Усклађивање царинских стопа довело је до номиналног раста прихода од царина у 2015. години.

У оквиру акцизне политике код дуванских производа, у наредном средњорочном периоду очекује се даље постепено усклађивање са директивама Уније, што

подразумева доношење средњорочног плана поступног повећавања акцизног оптерећења. Предвиђа се постепено повећање акциза на цигарете, али је неопходно да ове промене буду пажљиво спровођене, како би се избегле промене структуре и обима потрошње, које би угрозиле буџетске приходе. У 2013. години спровођене су активне мере на сузбијању нелегалне трговине дуванским прерађевинама које су почеле да дају резултате крајем 2014. и 2015. године.

И даље треба радити на сузбијању илегалног тржишта дуванских прерађевина, као и на бољој контроли промета нафтних деривата. Са циљем унапређења акцизне политике може се извршити повећање акциза на дуванске прерађевине, које су међу најнижима у Европи, уз смањење акциза на деривате нафте.

Доприноси су пореска категорија код које је најизраженија пореска недисциплина и код које је регистрован највећи дуг пореских обвезника, а представљају значајну ставку у структури консолидованих прихода (27,8%). У протеклом периоду дошло је до значајних измена у нивоима стопа према којима се обрачунавају и наплаћују социјални доприноси, тако да би нова повећања стопа доприноса допринела већој евазији ове пореске категорије. Решење је у нултој толеранцији и доследној примени прописа из области социјалног осигурања.

Досадашње реформе имале су значајан напредак у реформама реалног и финансијског сектора, док је реформа сектора државе у благом заостатку. Због тога се у наредном периоду треба усредсредити на смањење улоге сектора државе у привреди и повећање његове ефикасности у остваривању општих интереса друштва. Посебну пажњу треба усмерити на реформу пензијског система, система здравства, образовног система, система социјалне помоћи и система субвенција.

У погледу реформе пензијског система, учињен је велики напредак у 2014. години, када је изменама и допунима Закона о ПИО извршено ограничење броја година у којима запослени може да се превремено пензионише, смањена пензија за лица која се превремено пензионишу, без обзира на године уплаћивања доприноса и повећана старосна граница за пензионисање. Ове мере ће се одразити на смањење трошкова за пензије у дужем периоду и допринети дугорочној финансијској одрживости државног пензијског фонда.

На расходној страни, највећу ставку, поред пензија, представљају зараде запослених у јавном сектору. Плате и зараде запослених у појединим деловима јавног сектора уређене су великим бројем законских и подзаконских аката или општим актима послодаваца. Бројност прописа којима се уређују плате и друга примања запослених у јавном сектору, довела је до неуједначености у правима, услед методолошки неуједначеног приступа начину одређивања плата запослених у јавном сектору.

Због тога, од изузетне важности је доношење Закона о систему плата запослених у јавном сектору, којим је прописан прелазак на систем јединствене основице за обрачун и исплату плата, са циљем обезбеђења максималне транспарентности и упоредивости плата запослених у јавном сектору. Поред јединствене основице, овим законом успостављају се распони платних група и платних разреда, критеријуми за вредновање послова и општи описи платних група на основу којих ће се вршити сврставање радних места, звања и положаја у одговарајућу платну групу и платни разред.

Даља рационализација броја запослених у јавном сектору предствља нужност, како би се допринело смањењу расходне стране буџета и очувању фискалне консолидације. Међутим, треба инсистирати на спровођењу суштинске, а не само формалне рационализације, пошто се константно повећава број лица која раде по уговору.

Попуштање у домену мера фискалне консолидације код зарада у јавном сектору и пензија допринеће расту расположивог дохотка становништва, али ће ове ефекте умањити завршетак процеса реструктурирања и рационализација у јавном сектору. Са друге стране, виши ниво издвајања кроз различите облике социјалне заштите на нивоу опште државе, умерен номинални раст зарада и запослености у приватном сектору, као крајњи резултат имаће номинални раст приватне потрошње у наредној години.

Свакако треба наставити са програмима материјалног обезбеђења породице и дечијих додатака и повећати ниво издатака за социјалну помоћ, имајући у виду изузетно низак животни стандард становништва. Остале видове социјалне помоћи треба ускладити са европским стандардима у области накнаде зарада за време породилског одсуства, борачких бенефиција, родитељског додатка при рођењу деце, додатка за помоћ и негу другог лица.

Треба успоставити систем контроле државне помоћи, који ће обезбедити да се кроз државне субвенције не нарушава тржишни положај привредних субјеката у односу на конкуренте. Сви видови државне помоћи морају бити у потпуности усклађени са прописима о државној помоћи (субвенције предузећима и секторима у реструктурирању, субвенције државним предузећима и установама које обављају делатност од јавног интереса, додела пореских олакшица при новим улагањима, у слободним зонама, у неразвијеним подручјима, субвенције пољопривреди и брдско-планинским подручјима и др.). Субвенционисање привредних субјеката у виду опроста пореза и субвенционисаних или невраћених кредита приватним инвеститорима, ставља у неравноправан положај пореске обвезнике и такву праксу у наредном периоду треба укинути.

Током претходне две године водила се активна политика запошљавања са циљем отварања нових радних места, смањења негативних ефеката економске кризе на постојећа радна места и повећања формалне запослености, подстицања запошљавања младих и стварања услова за социјалну укљученост и запошљавање особа са инвалидитетом.

Последње измене Закона о раду из 2014. године представљају прекретницу у области рада, јер су допринеле смањивању сиве економије у области рада и запошљавања. У овој области неопходно је инсистирати на доследној примени закона и не посустајати под притисцима синдиката.

Реформе морају бити спроведене темељно и доследно, а приликом њиховог спровођења пожељно би било формирати радне групе које ће чинити експерти из области познавања пореског система и његових специфичности, које би размотриле варијанте промена пореског система и њихове ефекте. У последње две године катастрофалне су последице елементарних непогода на привреду Србије, које су у значајној мери успориле привредни раст и спровођење пореских реформи.

Неопходно је применити ефикасне и адекватне мере за смањење пореске евазије, јер се у томе налази могућност повећања укупних јавних прихода. Дефинисање

фискалне одговорности и јачање фискалне дисциплине само су неки од праваца даљег унапређења наплате пореза.

Током претходне две године учињен је велики помак, увођењем обавезе достављања електронских пореских пријава за порез по одбитку (од 1. марта 2014. године) и плаћања пореза који се плаћају самоопорезивањем (од 1. марта 2016. године), чиме су значајно смањени трошкови администрирања и повећана ефикасност контроле и наплате пореза, нарочито пореза по одбитку. На овом пољу треба и даље радити, у смислу осавремењивања информатичког система осталих институција, као што је Републички фонд за ПИО, Републички фонд за здравствено осигурање и др.

Неопходно је спроводити мере за даље повећање ефикасности пореске администрације, која се показала као главна кочница ка даљим, озбиљнијим реформама пореског система. Едуковање запослених у пореској администрацији је на првом месту, али је неопходно променити и организацију рада овог органа.

Пореска администрација се мора из корена променити. Порески инспектори нису и не треба да буду „полицајци“ којих ће се порески обвезници плашити, већ њихови порески саветници, који ће им у сваком тренутку пружити правну подршку за адекватну примену прописа. Када се успостави „пријатељски однос“ између пореске администрације и пореских обвезника, подстаћи ће се добровољност плаћања пореза, па ће и наплата пореза сигурно бити далеко успешнија.

Даље реформе пореског система Републике Србије треба да буду усмерене ка<sup>244</sup>:

- смањењу значаја индиректних пореза, у циљу смањења пореског оптерећења становништва, уз повећање значаја директних пореза;
- повећању стопе пореза на добит правних лица, уз прописивање пореских подстицаја и олакшица;
- реформи система пореза на доходак грађана, увођењем најпре пропорционалног, а затим једноставнијег облика синтетичког пореза;
- наставку борбе против пореске евазије у области наплате акцизе на дуванске прерађевине и нафтне деривате.

На овај начин, могло би се постићи повећање запослености, побољшање конкурентности привреде, постизање правичности у опорезивању, смањење пореске евазије и сиве економије и обезбеђивање довољно јавних прихода за спровођење фискалне консолидације, уз прихватљив ниво фискалног дефицита.

Основни задаци економске и развојне политике у наредном периоду су:

- даља реконструкција јавног сектора,
- институционална изградња,
- повећање запослености радне снаге, а не само номинално смањење броја незапослености,
- успостављање и одржавање макроекономске и тржишне стабилности, без повећања спољног дуга и негативног спољнотрговинског биланса.

Општи закључак је да је предуслов за улазак у Унију, да се порески прописи Србије у потпуности усагласе са комунитарним правом. У томе, Србија је на добром путу, али је неопходна радикална реформа у области директних пореза.

---

<sup>244</sup> Ј. Ђуровић, М. Ђорђевић, „(Не)Ефикасност пореског система Србије“, *Финансије* бр. 1-6, стр. 38, Ниш, 2010. година.

## ЛИТЕРАТУРА:

- Ненад Аврамовић – *Право европске уније*, Правни факултет за привреду и правосуђе, Нови Сад, 2009. године;
- Радован Вукадиновић - *Увод у институције и право Европске уније*, Правни факултет Крагујевац, 2009. година;
- Дејан Поповић – *Наука о порезима и пореско право*, „Савремена администрација“ и Open Society Institute / Constitutional and Legislative Policy Institute, Београд, 1997. године;
- Дејан Поповић – *Порески систем*, Виша пословна школа, Београд, 1997. година;
- Дејан Поповић - *Економија опорезивања и пореско право*, ИОД и „Савремена администрација“, Београд, 1997. година;
- Дејан Поповић - *Јавне финансије*, Правни факултет, Београд, 1999. година;
- Дејан Поповић - *Порески систем*, „Досије“, Београд, 1999. година;
- Дејан Поповић - *Пореско право, Опити део*, „Секос in“, Београд, 2006. година;
- Дејан Поповић, Гордана Илић-Попов - *Економија опорезивања и пореско право*, Правни факултет и Економски институт, Београд, 1995. година;
- Гордана Илић-Попов - *Пореско право Европске Уније*, „Сл. гласник РС“, Београд, 2004. година;
- Гордана Илић-Попов, Ђорђе Павловић - *Лексикон јавних финансија*, Завод за унапређење и рентабилност пословања, Београд, 2003. година
- Радица Шиповац, *Јавне финансије и финансијско право*, Правни факултет за привреду и правосуђе – Универзитет Привредна академија, Нови Сад, 2015. година;
- Шиповац Р, Тепавац Р., Шиповац В, *Computers and technologies of information security*, 17-я Международни научни журнал, Актуални проблеми Економика, социологија и право : бр. 3, Отв. за вып.Медовый, А. Е. (ур.), Мин. образования и науки Российской Федерации,МАФТ. : г. Пятигорск: Издательство - МАФТ, России, 2015.;
- Радица Шиповац, *Пореско право и порески облици* (монографија), Нови Сад, Правни факултет за привреду и правосуђе, Универзитет Привредна академија, 2013. година;

- Шиповац Р. ет ал: *Income taxes an Element of the Taxation System and Taxation Competitiveness, Technics Technologies Education Management / ТТЕМ*, Vol. 7, No 3, 2012.;
- Бабовић Ј, Тасић С, Продановић Р, Шиповац Р, *Economic Evaluation of Company s Business Results by Implementation of Discrimination Analisis*, International Conference of Economic, Business Management and Education Innovation, (EBMEI 2013), publisher of Singapore Management and Sports science Institute (Lecture Notes in Management Science, ISSN 2251-3051), Beijing-China, 2013.;
- Борис Беговић, Гордана Илић-Попов, Бошко Мијатовић и Дејан Поповић – *Реформа пореског система*, Центар за либерално-демократске студије, Београд, 2003. година;
- Борис Беговић, Милица Бисић, Гордана Илић-Попов, Бошко Мијатовић и Дејан Поповић – *Реформа пореског система (2)*, Центар за либерално-демократске студије, Београд, 2004. година;
- Михаил Арандаренко, Борис Беговић, Горан Живков, Бошко Живковић, Тинде Ковач-Церовић, Гордана Матковић, Бошко Мијатовић, Марко Пауновић, Даница Поповић, Снежана Симић - *Реформе у Србији: Достигнућа и изазови*, Центар за либерално-демократске студије, Београд, јун 2008. године;
- Борис Беговић, Милица Бисић, Илија Вујачић, Милош Живковић, Гордана Матковић, Бошко Мијатовић, Марко Пауновић, Слободан Самарџић - *Институционалне реформе у 2009. години*, Центар за либерално-демократске студије, Београд, 2010. година;
- Милева Анђелковић, Драган Јовашевић – *Избегавање плаћања пореза, фисклани и кривично-правни аспект*, Правни факултет, Центар за публикације, Ниш, 2006. година;
- Драгомир Ђорђевић – *Јавне финансије – Фискална економија и менаџмент јавног сектора*, Факултет за економију и инжењерски менаџмент, Нови Сад, 2009. година;
- James S., *European Tax Harmonization*, 31 Tax Notes International, 2003
- Boss A., *Do We Need Tax Harmonization in the EU*, Kiel Working Papers No. 916, Kiel Intitute for the World Economy;
- Pinder J., *The European Union*, Morgan, London, 2000.;
- Tricker R., *CE Conformity Marking and New Approach Directives*, Butterworth-Hainemann, Oxford, 2000
- Jensen J., Svensson P., “Economic effects of tax cooperation in an enlarged European Union”, *Copenhagen Economics*, 2004.:
- Stiglitz,E.J., “Capital-market liberalization, globalization, and the IMF”, *Oxford Review of Economic policy*, vol. 20 no. 1, 2004.;

- Warrin T., *Tax Harmonization: A Cure or a Curse for Europe*, 28 Tax Notes International, 2002.;
- Baldwin R., Krugman P., *Agglomeration, Integration and Tax Harmonization*, CEPR Discussion Paper Series, No. 2630, 2001.;
- Alena Vancurova, *Changing Tax System, Local Government and Public Service Reform Initiative*, Open Society Institute, Budapest Hungary, 2001.;
- Fischer, D., *Monetary and Fiscal Policy*, University Press, New York, 1988.;
- Ciccone, A., "Agglomeration effects in Europe", *European Economic Review* 46, 2002.
- *European Tax Handbook 2006*, IBFD, Amsterdam, 2006.;
- *Taxation Trends in the European Union*, European Union, Luxembourg, 2007.;
- Дејан Дабетих - *Република Србија и избегавање двоструког опорезивања*, Савез рачуновођа и ревизора Србије, Београд, 2008. година;
- Божидар Раичевић, Радичић М. - *Јавне финансије*, Financing center, Нови Сад, 1996. година;
- Божидар Раичевић - *Порески систем и пореска политика у привредној реформи*, Институт друштвених наука - Центар за економска истраживања, Београд, 1993. година;
- Ђорђе Павловић, Божидар Раичевић - *Јавне финансије*, Универзитет „БК“, Београд, 1995. година;
- Мирослав Прокопијевић - *Европска унија – увод*, „Службени гласник РС“, Београд, 2005. година;
- Душко Лопандић - *Оснивачки уговори Европске уније*, Канцеларија за придруживање Србије и Црне Горе Европској унији, Београд, 2003. година;
- Хасиба Хрустић - *Јавне финансије и пореско право*, Правни факултет Универзитета „Унион“ и „Службени гласник РС“, Београд, 2006. година;
- Ђорђе Павловић, *Порески систем*, Савез рачуновођа и ревизора Србије, Београд, 2005. година;
- Благоје Бабић – *Водич кроз право Европске уније*, „Службени гласник РС“ и Институт за међународну политику и привреду и Правни Факултет у Београду, Београд, 2009. година;
- Дезмон Динан – *Мењање Европе – историја Европске уније*, „Службени гласник РС“, Београд, 2010. година;



- Дезмон Динан – *Све ближа унија*, „Службени гласник РС“, Београд, 2009. година;
- Сајмон Хикс - *Политички систем Европске уније*, „Службени гласник РС“, Београд, 2007. година;
- Мишел Фуше – *Европска унија пола века касније: стање и сценарији обнове*, „Службени гласник РС“ и ISAC фонд, Београд, 2009. година;
- Јасминка Симић - *Европски парламент*, „Службени гласник РС“, Београд, 2010. година
- Слободан Самарцић – *Србија у процесу придруживања Европској унији*, „Службени гласник РС“, Београд, 2009. година;
- Тања Мишчевић – *Придруживање Европској унији*, „Службени гласник РС“, Београд, 2009. година;
- Весна Кнежевић-Предић и Зоран Радивојевић - *Како настаје и делује право Европске уније*, „Службени гласник РС“, Београд, 2009. година;
- Мирослав Прокопијевић – *Европска унија – увод*, „Службени гласник РС“, Београд, 2009. година;
- Владимир Медовић - *Међународни споразуми у праву Европске уније*, „Службени гласник РС“, Београд, 2009. година;
- Милутин Јањевић - *Устав Европе*, Службени гласник РС, Београд, 2005. година;
- Милутин Јањевић - *Спољна политика Европске уније*, „Службени гласник РС“, Београд, 2007. године;
- Јован Горчић – *Пореске реформе у Републици Србији I и II књига*, „Проинком“ д.о.о. Београд;
- Весна Нешић, „Примања запослених са аспекта међународне рачуноводствене регулативе“, 47. симпозијум - *Импликације финансијског извештавања на економску активност у Републици Србији*, Зборник радова, Златибор, Савез РР Србије, мај 2016. године;
- Весна Нешић, *Критички осврт на систем опорезивања дохотка у Републици Србији*, Ревизор бр. 74, Институт за економику и финансије, Нови Београд, 2016. година;
- Јелена Кочовић, Татјана Ракоњац-Антић и Игор Зарић, „Актуарске основе примене МРС 19 - *Примања запослених*“, VIII јесењи семинар: *Примена МРС/МСФИ, пореских и других актуелних прописа*, Савез РР Србије, септембар 2007. године;
- *Међународни стандарди финансијског извештавања - МРС 19*, званична саопштења објављена до 1. јануара 2009. године, Савез РР Србије, 2009. година;
- *Одбор за Међународне рачуноводствене стандарде - МСФИ за МСЕ*, Савез РР Србије, 2009. година;

- група аутора, *Практична примена МСФИ у Републици Србији*, Савез РР Србије, септембар 2008. године;
- Програм реформе управљања јавним финансијама 2016–2020. године, Министарство финансија, <http://www.mfin.gov.rs>;
- *Програм економских реформи за период од 2016. до 2018. године*, Министарство финансија, <http://www.mfin.gov.rs/pages/article.php?id=12016>;
- *Фискална стратегија за 2016. и пројекцијама за 2017. и 2018. годину*, Министарство финансија, <http://www.mfin.gov.rs/pages/article.php?id=11753>;
- *Пакет мера за стабилизацију јавних финансија и опоравак привреде*, Министарство финансија, октобар 2013. године;
  
- Часопис *Зборник радова Правног факултета*, Нови Сад:
  1. Миле Врањеш – *Пореско право као чинилац заштите људских права и слобода*, бр. 1-3, 2002. година;
  2. Миле Врањеш – *Права пореских обвезника у Србији*, бр. 3, 2004. година;
  3. Миле Врањеш – *О начелима пореског права Европске уније*, бр. 2, 2006. година;
  4. Миле Врањеш – *О правним изворима пореског права Европске уније*, бр. 1, 2006. година;
  5. Миле Врањеш – *Структура и трендови кретања јавних прихода у земљама чланицама Европске уније и у Србији*, бр. 1-2, 2008. година;
  
- Часопис *Зборник радова Правног факултета*, Ниш:
  1. Марина Димитријевић – *Порески систем земаља у транзицији*, бр. 42, 2002. година;
  2. Марина Димитријевић – *Реформа пореске администрације у савременим условима*, бр. 43, 2003. година;
  3. Милева Анђелковић - *Реформа буџетског система Србије*, бр. 49, 2007. година;
  4. Милева Анђелковић – *Фискална децентрализација у Републици Србији*, бр. 51, 2008. година;
  5. Марина Димитријевић – *Обележја права на добру управу у пореском поступку*, бр. 52, 2008. година;

- Часопис *Право – теорија и пракса*, Универзитет Привредна академија – Правни факултет за привреду и правосуђе, Нови Сад:
  1. Миле Врађеш – *Доминирајуће теме и дилеме на подручју пореског права Европске уније*, бр. 12, 2005. година;
  2. Почуча М, Шиповац Р, *Запошљавање младих као нови задатак у развоју радног права*, 2008. година;
  3. Шиповац Р, Голић Д, Почуча М, *Јавне финансије у уставном систему Србије*, бр. 7-8, 2009. година;
  4. Шиповац Р, Весић, С, Ђукић, Д, *Порез на добит и могућност утаје*, бр. 7-9, 2013. година;
  5. Шиповац Р, Рајаковић Мијаиловић Ј, Шиповац В, *Трошкови непроизводних услуга и прецизирање измена начина обрачуна опорезивог и неопорезивог износа*, бр. 1-3, 2016. година;
  
- Часопис *Пословна политика*, Пословна политика АД – Издавачко консалтинг предузеће, Земун:
  1. Дејан Поповић – *Порез на додату вредност*, бр. 7-8, 2002. година;
  2. Душко Лопандић – *Перспективе даљег проширења Европске уније и Балкан*, бр. 5, 2007. година;
  
- Часопис *Право и привреда*, Удружење правника у привреди Србије, Београд:
  1. Дејан Поповић, Гордана Илић-Попов – *Порески систем и сива економија*, бр. 3-6, 1995. година;
  2. Дејан Поповић – *Утицај пореског права ЕУ на пореско право у СР Југославији*, бр. 5-8, 1996. године;
  3. Гордана Илић-Попов – *Покушаји хармонизације непосредних пореза у ЕУ и њихов утицај на пореско право у Србији и Црној Гори*, бр. 5-8, 1996. године;
  4. Дејан Поповић, Гордана Илић-Попов – *Пореска политика и акције – деценија лутања*, бр. 5-8, 2000. година;
  5. Милева Анђелковић – *Међународна евазија пореза – изазов националним пореским властима*, бр. 5-8, 2001. година;
  6. Душко Лопандић – *Процес стабилизације и асоцијације Европске уније као елемент развоја и хармонизације привредних прописа СРЈ са ЕУ*, бр. 5-8, 2001. година;
  7. Радован Вукадиновић – *Хармонизација домаћег права са правном регулативом Европске Уније – нужност или потреба*, бр. 5-8, 2001. година;

8. Гордана Илић-Попов – *Пореска реформа у функцији економског и социјалног опоравка Србије*, бр. 1-4, 2003. година;
  9. Зоран Томић – *Управне и јавне агенције у Србији – класификација и правни положај*, бр. 5-8, 2008. година;
  10. Гордана Илић-Попов – *Економска и пореска конкуренција у глобалној привреди*, бр. 9-12, 2008. година;
- Часопис *Индустрија*, Економски институт, Београд:
    1. Божидар Раичевић, Саша Ранђеловић, *Анализа висине пореза у Србији*, бр. 1, 2008. година;
    2. Гордана Илић-Попов – *Пореска хармонизација у оквирима европске интеграције*, бр. 4, 2008. година;
    3. Лидија Маџар – *Актуелне промене у регионалној политици Европске уније*, бр. 3, 2009. година;
  - Часопис *Међународни проблеми*, Институт за међународну политику и привреду, Београд:
    1. Душко Лопандић – *Европска унија у новом међународном окружењу*, бр. 2-3, 2008. година;
    2. Душко Лопандић – *Мале и средње земље у међународним односима и у Европској унији*, бр. 1, 2010. година;
  - Часопис *Правни живот*, Удружење правника Србије, Београд:
    1. Зоран Томић – *Генерални поглед на саобраћавање Закона о општем управном поступку правном систему СРЈ*, бр. 3-4, 1996. година;
    2. Милева Анђелковић – *Порески систем Србије у раскораку између концепта и стварности*, бр. 10, 1998. година;
    3. Дејан Поповић – *Теоријске основе разграничења између појединих облика јавних прихода*, бр. 10, 2000. година;
    4. Радован Вукадиновић – *О стању перспективама процеса стабилизације придруживања СР Југославије, Србије и Црне Горе Европској унији*, бр. 7-8, 2002. година;
    5. Милева Анђелковић – *Сива економија као глобални друштвено-економски феномен*, бр. 10, 2002. година;
    6. Марина Димитријевић – *Реформски изазови модернизације пореске администрације у Србији*, бр. 10, 2003. година;

7. Слободан Зечевић – *Услови пријема државне заједнице СЦГ у Европску унију*, бр. 5-6, 2004. година;
  8. Марина Димитријевић – *Порески систем, пореска администрација и порески морал*, бр. 10, 2004. година;
  9. Милева Анђелковић – *Култура опорезивања у процесима савремених пореских реформи*, бр. 10, 2005. године;
  10. Миле Врањеш – *Начела пореског права ЕУ у функцији развоја унутрашњег тржишта Европске уније*, бр. 10, 2006. године;
  11. Радован Вукадиновић – *Право ЕУ као европска тековина и наставно научна дисциплина*, бр. 13, 2008. година;
  12. Радица Шиповац, *Нека питања у вези са опорезивањем камата*, бр. 10, 1998. година;
  13. Радица Шиповац, *Хартије од вредности - обвезнице*, бр. 10, 2000. година;
  14. Радица Шиповац, *Опорезивање и третман камата*, бр. 10, 2001. година;
  15. Радица Шиповац, *Порески третман зарада и примања која имају карактер зараде*, бр. 10, 2003;
  16. Радица Шиповац, *Порез на промет или порез на додату вредност*, бр. 10, 2004. година;
  17. Радица Шиповац, *Лизинг у систему пореза на додату вредност*, бр. 10, 2005. година;
  18. Радица Шиповац, *Нека питања у вези закона о порезу на добит правних лица*, бр. 11, 2010. година;
- Часопис *Економика предузећа*, Савез економиста Србије, Нови Београд:
1. Бошко Мијатовић – *Нови порески систем*, бр. 1-2, 1992. године;
  2. Милева Анђелковић – *Администрирање пореским системима у реформским условима*, бр. 1-2, 1998. године;
  3. Милева Анђелковић – *Тенденције развоја пореских система*, бр. 3-4, 2000. година;
  4. Јован Ранковић – *Стање и путеви оздрављења привреде Србије*, бр. 2, 2003. година;
  5. Јован Ранковић – *Шта су приоритети у решавању наше економско-финансијске кризе*, бр. 1-2, 2009. година;

- Часопис *Економска мисао*, Савез економиста Србије, Нови Београд:
  1. Бошко Мијатовић – *Ефикасност пореза и њено мерење*, бр. 2, 1992. године;
  2. Бошко Мијатовић – *Сива економија у транзицији*, бр. 3-4, 1999. године;
  3. Борис Беговић – *Теорије економске регулације – преглед области*, бр. 1-2, 2000. година;
  4. Бошко Мијатовић – *Социјална политика на локалном нивоу у Европској унији*, бр. 1-2, 2009. година;
  
- Часопис *Економске теме*, Економски факултет, Ниш:
  1. Јадранка Ђуровић-Тодоровић – *Пореска реформа као предуслов приступања ЕУ*, бр. 1-2/2005;
  2. Јадранка Ђуровић-Тодоровић – *Алтернативни начини опорезивања дохотка физичких лица*, бр. 3, 2009. година;
  3. Иван Марковић – *Перспективе развоја ЕУ након последњег проширења*, бр. 2, 2010. година;
  4. Бранислав Митровић – *Перспективе закаснеле економске транзиције у Србији*, бр. 4, 2010. година;
  
- Часопис *Финансије*, Министарство финансија Републике Србије, Београд:
  1. Милева Анђелковић – *Домети и ограничења фискалне политике земаља у транзицији*, бр. 7-8, 1997. година;
  2. Гордана Илић-Попов – *Реформа пореског система у Србији*, бр. 5-6, 2001. година;
  3. Јадранка Ђуровић-Тодоровић – *Предности и недостаци хармонизације пореза на добит предузећа у земљама Европске уније*, бр. 1-4, 2004. година;
  4. Маринко Бошњак – *Основни резултати и изазови реформи у Србији*, бр. 1-6, 2004. година;
  5. Весна Арсић – *Претпоставке и перспективе реформе пензијског система у Србији*, бр. 1-6, 2005. година;
  6. Борис Беговић – *Порези на имовину у Србији: Постојеће стање и предлог реформе*, бр. 1-6, 2005. година;
  7. Снежана Стојановић – *Буџет Европске уније*, бр. 1-6, 2006. година;

8. Гордана Гасми – *Принципи Европске уније о државној помоћи у контексту процеса стабилизације и асоцијације – путоказ за хармонизацију у Србији*, бр. 1-6, 2007. година;
  9. Маринко Бошњак – *Социоекономски и структурни напредак Србије у транзиционом периоду 2001-2007. године*, бр. 1-6, 2008. година;
  10. Снежана Стојановић – *Пореска конкуренција vs. пореска хармонизација у Европској унији*, бр. 1-6, 2009. година;
  11. Јадранка Ђуровић-Тодоровић, Марина Ђорђевић – *(Не) Ефикасност пореског система Србије*, бр. 1-6, 2010. година;
- Часопис *Анали Правног факултета*, Правни факултет, Београд:
1. Зоран Томић – *О државној имовини и државној својини у праву СРЈ – нека запажања*, бр. 2-3, 1996. година;
  2. Душан Дабовић – *Усклађивање права у процесу глобализације*, бр. 1, 2008. година;
  3. Дејан Поповић, Гордана Илић-Попов – *Утврђивање извора дохотка у пореском праву*, бр. 2, 2008. година;
  4. Дејан Поповић, Светислав Костић – *(Зло)употреба страних правних лица за избегавање пореза у Србији*, бр. 2, 2010. година;
- Часопис *Ревивија за европско право*, Центар за право Европске уније, Крагујевац:
1. Слободан Зечевић – *Придруживање Србије и Црне Горе Европској унији*, бр. 1, 2001. година;
  2. Душко Лопандић - *Криза европске уније и перспективе проширења ЕУ*, бр. 1, 2006. година;
  3. Прља Драган – *Е-управа у Европској унији и у Србији*, бр. 1, 2006. година;
  4. Синиша Варга – *Злоупотреба доминантног тржишног положаја у оквирима антимонополског права Европске уније*, бр. 2-3, 2006. година;
  5. Милена Лазаревић – *Предности и мане принципа хармонизације и узајамног признавања као основа за напредак у стварању европског правосудног простора*, бр. 2-3, 2006. година;

- Часопис *Рачуноводство*, Савез РР Србије, Београд:

1. Весна Нешић, *Фискализација као инструмент у борби против пореске евазије и сиве економије*, бр. 5-6, 2010. година;
2. Небојша Јеремић и мр Јана Спасојевић, *Реформе Закона о опорезивању дохотка грађана у земљама Централне и Источне Европе*, бр. 1-2, 2012. година;
3. Снежана Р. Стојановић, *Фискални систем Републике Србије – 11 година реформе*, бр. 11-12, 2011. година;
4. Божидар Раичевић, *Пореска реформа у Србији – Шта да се ради и када?*, бр. 5-6, 210. година;

- Приручник *Рачуноводствана пракса*, Савез РР Србије, Београд:

1. Весна Нешић, *Зараде и друга примања запослених*, бр. 16-17, 2015. година;
2. Весна Нешић, *Опорезивање прихода од капитала*, бр. 11-12, 2015. година;
3. Весна Нешић, *Порез на капиталне добитке*, бр. 11-12, 2015. година;
4. Предраг Петровић, *Утврђивање резервисања у складу са МРС 19 и Одељком 28 (за отпремнине, краткорочна плаћена одсуства, учешћа у добити и бонусе, јубиларне награде)*, бр. 2-3, 2015. година;
5. Рада Стојановић, *Разлике између МСФИ за МСЕ и „пуних“ МРС*, бр. 20, 2014. године;
6. Весна Нешић, *Измене и допуне Закона о раду*, бр. 15-16, 2014. година;
7. Весна Нешић, *Отпремнина (због одласка у пензију и престанка радног односа)*, Друга примања запослених, бр. 14-15, 2015. година;
8. Весна Нешић, *Примања запослених и чланова органа управе по основу учешћа у добити*, бр. 11-12, 2015. година;
9. Весна Нешић, *Исплата зараде из процењене добити*, бр. 1/16, 2016. година.



## **СКРАЋЕНИЦЕ:**

- Србија, Република, РС – Република Србија
- Унија – Европска унија
- СРЈ – Савезна Република Југославија
- СФРЈ – Савезна Федеративна Република Југославија
- ММФ – Међународни монетарни фонд
- МФ – Министарство финансија
- НБС – Народна банка Србије
- ЗПППА – Закон о пореском поступку и пореској администрацији
- ССП – Споразум о стабилизацији и придруживању
- ЕФТА – Европско удружење за слободну трговину
- ИПА фондови – фондови бесповратне помоћи Европске уније
- ОУН – Организација уједињених нација
- ПДВ – порез на додату вредност
- ПИО – пензијско и инвалидско осигурање
- БДП – бруто друштвени производ
- ЗОП – Завод за обрачун и плаћање
- РУЈП – Републичка управа јавних прихода
- СРП – Свобухватна реформа прописа
- МСФИ – Међународни стандарди финансијског извештавања
- МРС – Међународни рачуноводствени стандард
- МСФИ за МСП – Међународни стандард финансијског извештавања за мала и средња правна лица
- Савез РР Србије – Савез рачуновођа и ревизора Србије
- Млрд. - милијарда