

UNIVERZITET UNION
BEOGRADSKA BANKARSKA AKADEMIJA
FAKULTET ZA BANKARSTVO, OSIGURANJE I FINANSIJE



Nebojša O. Jeremić

**Ekonomsko – socijalni efekti reformi sistema
direktnog oporezivanja građana**

DOKTORSKA DISERTACIJA

Beograd, 2020. godina

UNIVERZITET UNION
BEOGRADSKA BANKARSKA AKADEMIJA
FAKULTET ZA BANKARSTVO, OSIGURANJE I FINANSIJE



Nebojša O. Jeremić

**Ekonomsko – socijalni efekti reformi sistema
direktnog oporezivanja građana**

DOKTORSKA DISERTACIJA

Beograd, 2020. godina

Članovi komisije:

Prof. dr Zoran Grubišić, redovni profesor, mentor
Beogradska bankarska akademija –
Fakultet za bankarstvo, osiguranje i finansije
Univerzitet “Union” Beograd

Dr Sandra Kamenković, vanredni profesor, predsednik komisije
Beogradska bankarska akademija –
Fakultet za bankarstvo, osiguranje i finansije
Univerzitet “Union” Beograd

Prof. dr Tatjana Jovanić, redovni profesor, član komisije
Pravni fakultet
Univerzitet u Beogradu

Datum odbrane doktorske disertacije: _____, u Beogradu

Ekonomsko – socijalni efekti reformi sistema direktnog oporezivanja građana

REZIME

Predmet doktorske disertacije je teorijska i empirijska analiza poreza na dohodak i imovinu građana u Evropi i implikacije istih na poreski sistem Srbije. Značaj pojedinih poreskih oblika u poreskoj strukturi može se sagledavati bilo s aspekta udela u BDP-u ili udela u ukupnim poreskim prihodima, ali ako se fokus posmatranja izmesti s aspekta obveznika – građana, navedeni direktni porezi postaju najznačajniji, jer se tiču njihovog standarda i utiču na ekonomsko ponašanje. Tema disertacije je obrađena na celovit način koji je istovremeno uključio i predstavljanje teorijsko – metodološke osnove oporezivanja dohotka i imovine. S obzirom da oporezivanje nepokretnosti i dohotka na nivou EU nije harmonizovano, evropske zemlje centralne i istočne Evrope su same kroz reforme tragale za takvom strukturom koja je efikasna za njih i koja bi trebalo da im pruži optimalne socijalne i redistributivne efekte za stanovništvo. Sve su to razlozi što većina tranzicionih država nije uvela niti čist flat ili sintetički model oporezivanja dohotka, već su sve izabrale poluhybridne modifikacije teorijskih modela. Ovakav ishod je to posledica delovanja faktora u dužem periodu, tj. različitih istorijskih, društveno-političkih i ekonomskih okolnosti. Uzimajući u obzir različite teorijske modele i analizirane efekte u odabranim privredama EU u okviru ove disertacije uvažene su različite karakteristike analiziranih fenomena, kao što je premissa da u sistemima u kojima se preko poreza na imovinu i poreza na dohodak ostvaruje mnoštvo nefiskalnih ciljeva dolazi do povećanja složenosti i alokativne pristrasnosti poreskog sistema. Kao komplement analizi efekata poreza na imovinu i dohodak, istovremeno je ispitivano da li je redistributivni efekat poreza na dohodak i imovinu u evropskim zemljama centralne i istočne Evrope nizak. Proučavanjem poreskih efekata u EU i Srbiji sa nekoliko aspekata i zaključcima obezbeđena je veća pouzdanost, a time i naučni i praktični značaj. Istraživanjem je ukazano na neophodnost da se, uz reforme oporezivanja dohotka i imovine, vrše paralelne reforme socijalnog osiguranja (posebno imajući u vidu negativne demografske tendencije). Srbija je zemlja, koja je u manjoj ili većoj meri poslednjih 30 godina bila opterećena brojnim makroekonomskim disbalansima. Kako se postojeći sistem direktnih poreza u Srbiji odlikuje odsustvom horizontalne i vertikalne pravičnosti, alokativnom pristrasnošću i relativnom složenošću koja stvara značajne troškove administriranja, njegova temeljna reforma je neophodna. Slično savremenim privredama, možemo reći da ni u Srbiji, gledano s fiskalnog stanovišta, porezi na dohodak i imovinu nemaju centralnu ulogu. Cilj rada je i da se, na osnovu analize evropskih iskustva u direktnom oporezivanju građana izvedu preporuke za srpske fiskalne reforme. Nosioци poreske politike preko direktnih poreza pokušavaju ostvariti brojne ciljeve, kao što su konkurentno fiskalno okruženje, ali i ispuniti očekivanje da navedeni porezi budu pravični i jednostavni i za ostvarivanje drugih nefiskalnih ciljeva. Oni nisu pogodni instrumenti kojima se može značajno uticati na ekonomsku efikasnost i privredni rast, pa se redistributivni efekti često lakše i efikasnije mogu ostvariti kroz druga sredstva ekonomske politike (npr. kroz sistem socijalnih naknada). S obzirom na kompleksnost teme, u radu su korišćeni različiti statistički metodi. Uz ponuđene scenarije, na raspolaganju su nam i evropska iskustva u reformama direktnih poreza građana.

Ključne reči: porez na dohodak građana, sintetički porez na imovinu, efekti, pravičnost, efikasnost, nejednakost, direktni porezi, sintetički porez, proporcionalni porez, EU, Srbija

Naučna oblast: Ekonomija

Uža naučna oblast: Ekonomska politika i razvoj (Javne finansije)

Economic and social effects of reforms in direct taxation of citizens

SUMMARY

The subject of the doctoral dissertation is a theoretical and empirical analysis of taxes on income and property of citizens in Europe and their implications for the Serbian tax system. The importance of individual tax forms in the tax structure can be viewed either from the aspect of GDP share or share in total tax revenue, but if the focus of observation is shifted from the perspective of taxpayers - citizens, these direct taxes become the most significant, as they bear on their living standard and impact their economic behaviour. The topic of the dissertation was elaborated in a comprehensive manner, which also included the presentation of the theoretical and methodological basis of income and property taxation. Given that the taxation of real estate and income at the EU level is not harmonized, the Central and Eastern European countries have sought on their own through reforms for such a structure that is effective for them and which should provide them with optimal social and redistributive effects for citizens. For all these reasons, majority transition countries have not introduced either a pure flat or synthetic model of income taxation, but have chosen semi-hybrid modifications of theoretical models instead. Such an outcome is due to the effect of factors over a long period, such as different historical, socio-political and economic circumstances. Taking into account various theoretical models and the analysis of the effects in the selected EU economies within this dissertation, various characteristics of the analysed phenomena have been considered, such as the premise that in the systems where many non-fiscal goals are achieved through the property and income tax, the complexity and allocative bias of the tax system is increased. As a complement to the analysis of the effects of the property and income tax, it was also examined whether the redistributive effect of the income and property tax in the Central and Eastern European countries was low. The study of tax effects in the EU and Serbia, from several aspects, and by way of conclusions, greater reliability was ensured and thereby its scientific and practical relevance. Thus, the research pointed to the need to carry out parallel social security reforms (especially given the negative demographic tendencies), in addition to income and property taxation reforms. Serbia is a country that has, to a greater or lesser extent, been plagued by numerous macroeconomic imbalances in the last 30 years. Since the existing direct tax system in Serbia is characterized by a lack of horizontal and vertical equity, allocative bias and relative complexity that creates significant administrative costs, its fundamental reform is necessary. Similar to modern economies, we may say that, from a fiscal point of view, in Serbia, too, taxes on income and property do not play a central role. One of the aims of the paper is to make recommendations for Serbian fiscal reforms based on an analysis of European experience in direct taxation of citizens. Tax policymakers attempt to achieve several goals through direct taxes, such as a competitive fiscal environment, but also to meet the expectation that those taxes will be fair and simple for achieving other non-fiscal goals as well. They are not suitable instruments that can significantly influence economic efficiency and economic growth, so redistributive effects can often be more easily and efficiently achieved through other means of economic policy (for example through the social benefits system). Due to the complexity of the topic, different statistical methods were used in the paper. In addition to the scenarios offered, we also have European experience in reforming citizens' direct taxes.

Keywords: personal income tax, synthetic property tax, effects, equity, efficiency, inequality, direct taxes, synthetic tax, proportional tax, EU, Serbia

Scientific field: Economics

Narrow Scientific field: Economic Policy and Development (Public Finance)

IZJAVA O AUTORSTVU

Izjavljujem da je doktorska disertacija pod naslovom

EKONOMSKO – SOCIJALNI EFEKTI REFORMI SISTEMA DIREKTOG
OPOREZIVANJA GRAĐANA

rezultat mog samostalnog istraživačkog rada i da su korišćene bibliografske reference
istinito i jasno navedene, kao i da su sumarno prezentovane u okviru Literature.

U Beogradu, 18.2. 2020. godine.

Potpis autora



Nebojša Jeremić

IZRAZI ZAHVALNOSTI

Mojim roditeljima Oliveri i Srećku, bratu Miroslavu za tako posebno mesto koje imaju u mom životu, za beskrajnu ljubav, strpljenje i podršku.

Svaki moj uspeh je podjednako i njihov.

Nebojša Jeremić

SADRŽAJ

1. UVOD	1
1.1. Predmet i cilj istraživanja	1
1.2. Teorijski okvir i pregled literature	3
1.3. Osnovne istraživačke hipoteze	9
1.4. Kratak pregled sadržaja istraživanja	9
1.5. Metodi istraživanja	14
2. TEORIJSKE DETERMINANTE SISTEMA DIREKTOG OPOREZIVANJA FIZIČKIH LICA	17
2.1. Teorijski okvir	17
2.1.1 Geneza oporezivanja dohotka i imovine do XXI veka	17
2.1.2 Uloga i značaj direktnih poreskih oblika u savremenim evropskim poreskim sistemima	24
2.1.3 Pojam dohotka i teorijske klasifikacije sistema poreza na dohodak građana.....	32
<i>Čist cedularni model</i>	35
<i>Čisti globalni model</i>	36
<i>Hibridni modeli oporezivanja – modaliteti</i>	37
2.1.4 Oporezivanja imovine u statici	39
<i>Karakteristike poreza na imovinu</i>	41
2.2. Kontroverze u dizajniranju elemenata poreza	46
2.2.1 Kontroverze oko određivanja pojedinca ili porodice kao poreskog obveznika	47
2.2.2 Kontroverze oko oporezivanja zarada i dodatnih primanja	51
2.2.3 Kontroverze oko efikasnosti poreske administracije	56
2.2.4 Efekti reformi poreza na imovinu na lokalne samouprave	64
<i>Tiboov model i oporezivanje imovine</i>	65
<i>Socijalni efekti fiskalne decentralizacije</i>	69
2.2.5 Efekti izbora pojedinih poreskih stopa	72
2.3. Međunarodni trendovi i tendencije u neposrednom oporezivanju stanovništva	79
2.3.1 Simplifikacija i kretanje poreskih stopa.....	79
2.3.2 Uzroci reformi dohodnih poreza fizičkih lica u Evropi 80-ih godina XX veka.....	85
2.3.3 Načelo neutralnosti i reforme ka oporezivanju potrošnje	91
<i>Uticaj oporezivanja potrošnje na dohodak</i>	94

<i>Instrument eliminacije socijalne nejednakosti</i>	97
2.3.4 Globalizacija i (i)mobilnost radne snage	101
3. OPTIMALNI MODEL OPOREZIVANJA GRAĐANA	105
3.1. Pojam i doktrine koje oblikuju ciljeve oporezivanja	107
3.2. Ciljevi oporezivanja stanovništva	109
3.3. Efekti koji oblikuju ciljeve oporezivanja u Evropi	115
3.3.1 Signalna dejstva poreskih reformi i izbegavanje plaćanja poreza	115
3.3.2 Efekat na zaposlenost i privredni rast	124
3.3.3 Ravnoteža između pravičnosti i efikasnosti.....	129
3.3.4 Socijalni efekti i spoljni pritisci	133
3.4. Uporedna analiza efekata direktnog oporezivanja fizičkih lica u odabranim evropskim državama	136
3.4.1 Austrija.....	137
3.4.2 Belgija	139
3.4.3 Bugarska	141
3.4.4 Kipar	144
3.4.5 Češka Republika	147
3.4.6 Danska	150
3.4.7 Estonija	153
3.4.8 Finska.....	155
3.4.9 Francuska	157
3.4.10 Nemačka	160
3.4.11 Grčka.....	162
3.4.12 Italija	165
3.4.13 Malta	168
3.4.14 Rumunija.....	170
3.4.15 Španija	172
3.4.16 Slovenija	174
4. DIREKTNO OPOREZIVANJE STANOVNIŠTVA U SRBIJI	177
4.1. Reforme oporezivanja dohotka i imovine fizičkih lica u novom društvenom političkom sistemu u Srbiji	178
4.2. Oporezivanje imovine u Srbiji – institucionalni okvir	182
4.3. Analiza efekata alternativnih modela poreza na dohodak građana u Republici Srbiji	189
4.3.1 Empirijski podaci o zaradama u Srbiji.....	191
4.3.2 Prikaz i analiza postojećeg stanja	194
4.3.3 Alternativni modeli oporezivanja dohotka građana.....	198
4.3.4 Efekti primene alternativnih modela poreza na dohodak u Srbiji	209
4.4. Kritike sadašnjeg normativnog uređenja i mogući reformski potezi	213

5. Zaključna razmatranja.....	227
6. Literatura.....	239

Spisak tabela

Tabela 1: Hronologija uvođenja poreza na dohodak u poreski sistem odabranih evropskih zemalja	20
Tabela 2: Aktuelni pregled indirektnih poreza u državama EU	24
Tabela 3: Pregled udela direktnih i indirektnih poreza u ukupnim porezima u EU državama.....	25
Tabela 4: Učešće poreza na imovinu u ukupnim javnim prihodima zemalja EU (u %) 27	
Tabela 5: Kretanje najviših poreskih stopa na dobit kompanija u državama EU (1995–2019 u %)	31
Tabela 6: Učešće poreza na imovinu statici u BDP zemalja EU (u %).....	44
Tabela 7: Pregled evropskih zemalja koje imaju porez na neto imovinu.....	45
Tabela 8: Poresko opterećenje pojedinca bez dece - % troškova rada računat na prosečnoj zaradi.....	49
Tabela 9: Poresko opterećenje venčanog para sa dvoje dece - % troškova rada računat na prosečnoj zaradi	50
Tabela 10: Učešće doprinosa u ukupnim javnim prihodima zemalja EU (u %)	52
Tabela 11: Učešće poreskih prihoda lokalnih samouprava u ukupnim javnim prihodima država EU (u %).....	68
Tabela 12: Poreska obaveza u zamišljenom poreskom sistemu	75
Tabela 13: Najviše zakonske stope poreza na dobit u periodu od 1995–2019.....	83
Tabela 14: Starosna struktura evropske populacije u 2008. i 2018. (u %).....	114
Tabela 15: Poreska progresija u Austriji	139
Tabela 16: Porez na dohodak u Belgiji.....	140
Tabela 17: Učešće poreza na dohodak u ukupnim javnim prihodima (u %) odabranih evropskih zemalja	143
Tabela 18: Lokalni poreski prihodi u Bugarskoj 2014–2018.....	144
Tabela 19: Pregled poreskih stopa i tranši na Kipru u periodu 1991–2007. godine	145
Tabela 20: Pregled poreskih stopa poreza na dohodak na Kipru u periodu od 2008. - 2019. godine	145
Tabela 21: Pregled poreskih stopa poreza na nepokretnosti na Kipru od 1980. do 2017. godine	147
Tabela 22: Poreske stope na zemljište i nepokretnosti u Slovačkoj i Češkoj.....	149

Tabela 23: Usvajanje flat koncepta oporezivanja u Evropi.....	153
Tabela 24: Kretanje broja poreskih tranši i poreskih stopa u Francuskoj	158
Tabela 25: Porodične kvote u francuskom porezu na dohodak.....	159
Tabela 26: Oporezivanje dohotka u Nemačkoj	161
Tabela 27: Poreske stope na zarade u Grčkoj.....	164
Tabela 28: Oporezivanje dohotka u Italiji	166
Tabela 29: Oporezivanje dohotka pojedinca ili porodice na Malti	169
Tabela 30: Stope poreza na nepokretnosti u Španiji.....	172
Tabela 31: Porez na neto bogatstvo u Španiji.....	173
Tabela 32: Kretanje BDP per capita u SFRJ do raspada zajednice.....	175
Tabela 33: Progresivno oporezivanje rada u Sloveniji.....	176
Tabela 34: Stope rasta realnog društvenog proizvoda i industrijske proizvodnje (1989–2001) u Srbiji.....	181
Tabela 35: Kretanje poreskih stopa na imovinu u Srbiji tokom 1990-ih	186
Tabela 36: Aktuelna poreska osnovica i stope kod oporezivanja imovine u Srbiji.....	187
Tabela 37: Stope poreza na dohodak građana u Srbiji	189
Tabela 38: Struktura poreskih prihoda po vrstama dohotka.....	190
Tabela 39: Raspodela zaposlenih prema visini zarade u Srbiji	193
Tabela 40: Prosečna godišnja zarada u Republici Srbiji za 2014. godinu.....	194
Tabela 41: Prikaz stanja o broju zaposlenih, masi bruto zarada, plaćenom porezu i doprinosima na teret zaposlenih i neto zaradama 2014. godine	195
Tabela 42: Nivo efektivne poreske stope	196
Tabela 43: Pokazatelji nivoa fiskalnog opterećenja	197
Tabela 44: Prosečna neto zarada u različitim platnim razredima.....	198
Tabela 45: Efekti povećanja jedinstvene nominalne stope poreza na zarade sa 10% na 12% (neoporezivi deo isti – 11.242 RSD).....	200
Tabela 46: Efekti povećanja jedinstvene nominalne stope poreza na zarade sa 10% na 15% (neoporezivi deo isti – 11.242 RSD).....	201
Tabela 47: Efekti povećanja jedinstvene nominalne stope poreza na zarade na 15% (neoporezivi deo povećan na 20.000 RSD).....	203
Tabela 48: Efekti povećanja jedinstvene nominalne stope poreza na zarade na 18% (neoporezivi deo povećan na 20.000 RSD).....	205

Tabela 49: Efekti uvođenja progresivnog poreza (0%, 7%, 14%, 20%).....	207
Tabela 50: Efekti uvođenja progresivnog poreza (0%, 10%, 20%)	209
Tabela 51: Osnovni pokazatelji efekata alternativnih sistema oporezivanja.....	212
Tabela 52: Projekcija javnih prihoda Srbije u periodu 2017–2021. godine (% BDP) .	215
Tabela 53: Pregled podnetih poreskih prijava na dohodak građana za 2014. godinu ..	216
Tabela 54: Kretanje minimalne zarade u Srbiji u 2020. godini.....	223
Tabela 55: Tendencije javnih prihoda i učešće u BDP-u do 2022. godine	224

Spisak dijagrama

Slika 1: Kretanje prosečne opšte stope PDV-a u državama članicama EU.....	30
Slika 2: Učešće statičkih i dinamičkih poreza na imovinu u BDP zemalja EU	40
Slika 3: Procenjen procenat kompanija u 19 zemalja EU koje koriste e-poreske prijave	59
Slika 4: Tendencije u promenama poreske uprave.....	63
Slika 5: Trend kretanja prosečnih najviših stopa poreza na dobit u % u državama EU .	86
Slika 6: Učešće prihoda (uključujući i doprinose) u BDP-u odabranih zemalja.....	89
Slika 7: Distribucija poreske osnovice u EU državama	95
Slika 8: Uzrok i posledice sive ekonomije	117
Slika 9: Udeo sive ekonomije u BDP-u odabranih zemalja Evrope.....	119
Slika 10: Ginijev indeks nejednakosti i društvene okolnosti.....	134
Slika 11: Struktura implicitne poreske stope u državama EU	137
Slika 12: Kretanje prosečnog prireza porezu koje su opštine i okruzi uveli u Danskoj od 1970-2002. godine.....	151
Slika 13: Prikaz raspodele broja zaposlenih prema visini zarada u Srbiji.....	193
Slika 14: Učešće najsiromašnijih i najbogatijih građana Srbije u ukupnom dohotku..	218
Slika 15: Uporedne stope (ne)zaposlenosti stanovništva u Srbiji 2014–2017. godine (%)	222

SPISAK SKRAĆENICA KORIŠĆENIH U RADU

AT – Austrija
BE – Belgija
BG – Bugarska
CY – Kipar
CZ – Češka
DE – Nemačka
DK – Danska
DRI – Državna revizorska institucija
EE – Estonija
ECB – Evropska centralna banka
ES – Španija
EU – Evropska Unija
FI – Finska
FR – Francuska
GB – Velika Britanija¹
GR – Grčka
HR – Hrvatska
HOV – Hartije od vrednosti
HU – Mađarska
IE – Irska
IT – Italija
LT – Litvanija
LU – Luksemburg
LV – Letonija
MMF – Međunarodni monetarni fond
MT – Malta
NL – Holandija
OECD – Organizacija za ekonomsku saradnju i razvoj
PDG – porez na dohodak građana
PL – Poljska
PT – Portugal
RO – Rumunija
SAD – Sjedinjene Američke Države
SE – Švedska
SI – Slovenija
SK – Slovačka

¹ Premda je Velika Britanija izašla iz EU 01.02.2020. u radu će se navoditi kao članica EU s obzirom da je tranzicioni period primene člana 50 Ugovora o Evropskoj uniji i izlazak određen do 31.12.2020. Više na sajtu Evropske Komisije: <https://www.consilium.europa.eu/en/press/press-releases/2020/02/25/eu-uk-relations-council-gives-go-ahead-for-talks-to-start-and-adopts-negotiating-directives/> pristup 25.02.2020.

CIE – zemlje centralne i istočne Evrope

RGZ – Republički geodetski zavod

RSZ – Republički zavod za statistiku

Tranše – (tax schedule, brackets) koristi se kod objašnjenja progresije kada se osnovica podeli na veći broj tranši, razreda, jedinica, pri čemu se za svaku od njih primenjuje odgovarajuća stopa, a ukupni poreski dug dobija sabiranjem iznosa obračunatog poreza po pojedinim tranšama.

1. UVOD

1.1. Predmet i cilj istraživanja

Oporezivanje stanovništva je najdinamičnija komponenta svakog poreskog sistema. Globalizovano međunarodno okruženje značajnu pažnju posvećuje funkcionisanju poreskog sistema i kreiranju različitih poreskih politika. Akademsku aktuelnost potvrđuje činjenica da vlade, kao nosioci poreske vlasti neke zemlje, neretko mogu pasti ili obnoviti mandat samo u zavisnosti od uspešnosti rešavanja pitanja oporezivanja stanovništva. Poreski sistem jedne privrede predstavlja skup raznovrsnih poreskih oblika, a prvenstveni cilj je da obezbedi dovoljno sredstava budžetu te zemlje. Najveći izazov u kreiranju poreskih politika leži u pitanju kako da se ne naruše brojna osetljiva pitanja socijalnog i alokativnog karaktera, kao što su pravičnost i efikasnost oporezivanja. Sazrevanje svesti o značaju oporezivanja imovine i dohotka u nekoj zemlji nije samo preokupacija poreskih vlasti. Uz poreske obveznike i akademsku javnost, zainteresovanost za istraživanje i analizu efekata poreskog tretmana dohotka i imovine pokazuju i relevantne međunarodne institucije – OECD, MMF i EU, koje neretko pred evropske poreske vlasti nameću pitanje reformi konkretnih poreskih oblika.

Analize poreskih sistema uglavnom započinju isticanjem najvažnijih faktora koji utiču na sistem oporezivanja. Najznačajniji od ovih faktora su svakako procesi globalizacije, harmonizacije, privlačenja stranih investicija i integracije, koji su temeljni pokretači reformi u poreskim sistemima, a kojima i započinje ova disertacija. Sistemi direktnog oporezivanja dohotka i imovine, kontinuirano se menjaju zahvaljujući svojoj fiskalnoj, političkoj, socijalnoj i ekonomskoj ulozi. Političke elite, i to ne samo u Evropi, neretko menjaju zakone o porezima na imovinu i dohodak sa svakim novim izborima. Premda se te izmene najčešće pravdaju reformskim potezima, činjenica je da su građani, kao poreski obveznici, ujedno i glasači, pa se izmene zakona kojima se oporezuje imovina, kao neka vrsta dopune oporezivanja dohotka, u stvari koriste kao pogodan model za ublažavanje negativnih efekata indirektnih poreza. Kako su sistemi oporezivanja stanovništva kontinuirano izloženi određenim reformama, tu frekventnost stalnih izmena neki istraživači posmatraju kao njihovu prvu zajedničku karakteristiku. Navedene česte izmene akata koji uređuju sisteme oporezivanja dovode do određenih

kontraefekata, pa tako fiskalni propisi, kojima se uređuje poresko-pravna materija što posledično doprinosi pravnoj sigurnosti svih aktera u društvu, gube svoju ulogu generatora stabilnosti.

Predmet ove doktorske disertacije čine teorijsko-metodološka rasprava o porezima na dohodak i imovinu građana, kao i iskustva u poreskim reformama evropskih zemalja koje su prošle fazu tranzicije. Istraživački deo disertacije odnosi se na domaću ekonomiju, uz komparativnu analizu i osvrt na pojedine elemente poreskih sistema najrazvijenih ekonomija OECD-a, ali prvenstveno zemalja centralne i istočne Evrope (u nastavku CIE) tj. zemalja regiona. Poreski sistem regiona je analiziran kako u aktuelnom trenutku, tako i kroz osvrt na genezu u prethodne tri decenije intenzivne tranzicije. Neosporna je činjenica da primena poreza na građane ima određenih reperkusija na ekonomske i društvene tokove, a ti efekti manifestuju se na raznim područjima u različitom broju, vrsti i intenzitetu. Ciljevi istraživanja ove doktorske disertacije mogu se sažeti u tri krupna područja:

- Analiza mesta i uloge poreza na dohodak i imovinu građana u evropskim poreskim sistemima;
- Analiza ciljeva reformi poreza na dohodak i imovinu na tržište rada i kapitala, troškove administriranja, evaziju, privredni rast i pravičnost u oporezivanju;
- Utvrđivanje uspešnosti vođenja fiskalne politike u Srbiji u kontekstu upravljanja pozitivnim eksternalijama poreza na dohodak i imovinu građana. U slučaju oporezivanja dohotka elaboriraće se nekoliko predloga kroz analizu različitih scenarija modeliranih u SPSS aplikaciji.

Važno je, ipak, i napomenuti kako se ne mogu se sve promene okarakterisati kao reformske. Reforme, generalno, imaju za cilj poboljšanje efikasnosti države, kao i poboljšanje ekonomskog položaja određenih slojeva stanovništva, a sve to u nastojanju da se smanje socijalne nejednakosti ili drugi efekti. Reforme u smislu javnih finansija mogli bismo definisati i kao promenu fiskalnog zakonodavstva ili načina rada poreske uprave kojima bi se poboljšalo opšte stanje u društvu, tako da se reformama, za razliku od revolucije, ne menjaju temelji političkog, društvenog ili ekonomskog poretka. Ipak svaka reforma, pa i poreska, dugotrajan je i složen proces artikulisanja širokih aspiracijskih ciljeva.

1.2. Teorijski okvir i pregled literature

Kako je u bivšim socijalističkim privredama kroz reforme ponovo uspostavljen koncept privatne svojine, procesi u ekonomijama krajem XX veka usloveli su rast interesovanja za poreze na imovinu. Paralelno su se odvijali i procesi uspostavljanja istinske lokalne samouprave sa finansijskom autonomijom, što je takođe aktuelizovalo značaj poreza na imovinu. U tom smislu, u periodu predreformskih procesa u Srbiji interesantno je istraživanje Zorana Isailovića (1998) koji je istakao koliko je fiskalni efekat opterećenja imovine bio simboličan u SFRJ. On se, naime, kretao u iznosu od 0,9% ukupnih fiskalnih prihoda (u SFRJ), dok je u Srbiji bio još niži, na nivou, 0,7%. Učešće se nije značajnije promenilo ni početkom XXI veka, s obzirom da su u periodu 2000–2003. godine, porezi na imovinu u dinamici i statici zajedno prelazili jedva 2% (Popović, 2004). O važnosti promena u oblasti oporezivanja imovine i dohotka Dejan Popović pisao je sa Borisom Begovićem i grupom autora tokom 2003. i 2004. godine u posebnim poglavljima izdanja *Reforma poreskog sistema*.

Francuski ekonomista i autor dela *Kapital u XXI veku* (2015) i *Ekonomija nejednakosti* (2018) Tomas Piketi razmatrao je prirodu, uzroke, posledice i perspektive ekonomske nejednakosti. Piketi preispituje način na koji nastaje i uvećava se nejednakost, objašnjava kako je ekonomisti mere, sagledava u kakvom su nepovoljnom odnosu zarade radnika vs. dobit od kapitala i kakve mogućnosti ima poreska politika za smanjenje ekonomske nejednakosti. U tom svetlu, Piketijevo rešenje za problem rastuće nejednakosti, koje se oslanja na neselektivno progresivno oporezivanje dohodaka i bogatstva, u svrhu ostvarenja redistribucije i definisane pravičnosti otvara mnoge političke i ekonomske probleme. Blažić, Šimović i Štambuk navode da širenje osnovice, posebno kroz ograničavanje olakšica poreza na dohodak, posebno pogađa olakšice socijalnog karaktera. Od pravičnosti se stoga sve više ističe samo horizontalni aspekt, dok se za njenu glavnu komponentu – onu vertikalne pravičnosti sve češće smatra da se treba ostvarivati izvan poreskog sistema kroz politiku socijalnih transfera (Blažić i dr, 2014). Ukoliko se fokus analize javnih prihoda koje terete dohodak dodatno proširi i na socijalne doprinose, otvara se pitanje regresivnog uticaja doprinosa, koje je navelo pojedine autore (Arandarenko, 2009) do konstatacije da se ceo sistem oporezivanja rada u Srbiji regresivan, kao i poraznog zaključka da je za srpske poslodavce isplativije poslovanje u sivoj ekonomiji.

Istraživanje Cvjetković, Veselinović i Nikolić (2018) je pokazalo da u mnogim aspektima poljoprivrednici imaju privilegovani poreski tretman zbog važnosti te privredne grane i velikog broja obveznika. Mađari, ujedno i poljoprivredna sila u evropskim razmerama, takođe su analizirali važnost oporezivanja zemljišta i poljoprivredne delatnosti, pa je tako istraživanje uticaja tri poreska oblika (porez na dohodak, porez na dodatu vrednost i posebna naknada) pokazalo da je najznačajniji poreski oblik za ovu oblast – porez na dohodak. Naime, autor Zoltan Nađ (Nagy, 2017) utvrdio je da taj poreski oblik nudi mogućnosti za raznoliko regulisanje poljoprivredne delatnosti. Preostala dva poreska oblika uglavnom potpomažu poljoprivrednu delatnost specijalnom regulativom i poreskim oslobođenjima i olakšicama. U vezi istraživanja u oblasti poljoprivrede, interesantno je navesti istraživanje u Italiji. Naime, među najznačajnijim zemljama OECD, Italija drži neslavno prvo mesto u evaziji poreza na dohodak. Procene sive ekonomije u Italiji se kreću od 27% do 48%, pri čemu su prihodi od zarada manje podložni izbegavanju plaćanja naspram prihoda od samostalne delatnosti. Istraživanja su pokazala da najveću grupu utajivača poreza čine mlade Italijanke, neudate, koje pripadaju tzv. grupi „plavih kragni“, rade u poljoprivredi ili kao kućna posluga (Fiorio & D'Amuri, 2005).

O pitanju poreske konkurencije se govori svaki put kad sistem jedne države ili drugog nivoa političko-teritorijalne jedinice utiče na poreski sistem drugog kolektiviteta u smislu ukupno ubranih poreskih prihoda. Svojevremeno je ekonomista Čarls Tibo (Charles Tibeout) govorio o «mogućnosti birača da glasaju nogama», u smislu da odaberu za sebe savršenu kombinaciju poreskih dužnosti i doprinosa (usluga) javnog sektora između konkurentskih poreskih jurisdikcija (Dimitrijević, 2013). Na temelju Čarls Tiboovih zaključaka sprovedena su empirijska istraživanja (Banzhaf i Walsh, 2008), o mogućnosti birača da „glasaju nogama”, u smislu da odaberu za sebe savršenu kombinaciju prava i obaveza između konkurentskih poreskih jurisdikcija. Poreski aspekt migracija je sve interesantniji za istraživače, jer se povećava poreska baza lokalne zajednice, ali i troškovi za obezbeđivanje stambenih objekata i socijalnih usluga. Tako je ova tema zainteresovala i rumunske istraživače Onofreju i Kozmei (Onofreia, Cozmei, 2012), koji su pokazali kako u Rumuniji poreska konkurencija nije prisutna među rumunskim lokalnim samoupravama. Hipotetički, u situaciji u kojoj bi lokalne samouprave imale pravo da naplaćuju porez na dobit preduzeća postojala bi

određena konkurencija između lokalnih zajednica za privlačenje investicija, jer bi različite lokalne samouprave mogle investitorima ponuditi povoljne poreske uslove. Međutim, ovakva konkurencija između lokalnih samouprava smanjila bi njihove poreske prihode, dok bi jedino investitori imali veću dobit. Posledica ovoga bi bilo da lokalne samouprave imaju niže poreske prihode. Zbog toga je bolje rešenje da se u celoj državi, tj. od strane centralne vlasti, naplaćuje jedna poreska stopa (Bećirović, Plojović, Ujkanović 2012). Istraživanja Desai, Frajnkman i Goldberg (2003) u Rusiji pokazala su da efekti fiskalne autonomije slabe ukoliko su prikupljeni prihodi na lokalnom nivou neporeskog karaktera. Po pravilu, ako se finansiranje zasniva na transferima centralne vlasti, to su regioni koji prihoduju od energetske kompanije (nafta, gas), jer su bogati tim sirovinama. Zaključak autora je da samo one lokalne samouprave koje svoje budžete pretežno pune porezima mogu očekivati najbolje ekonomske performanse i najbolje uočavati šta je lokalnim privrednicima najvažnije za poslovanje.

Fiskalni cilj direktnih poreza ostao je osnovni, ali ne i najvažniji cilj, s obzirom da se kroz istoriju menjao pogled na značaj i ulogu poreske politike. Tako se vremenom širila lista ekstrasfiskalnih ciljeva poput ekonomskih, socijalnih, političkih, ostalih (zdravstveni, kulturni, demografski...). Matković (1999) je sa grupom autora sa Ekonomskog instituta, analizirala demografske ciljeve sa poreskog aspekta i zaključila da država nastoji da smanji razlike u materijalnom i socijalnom položaju poreskih obveznika (tzv. redistributivne funkcije poreza).

Lončarić-Horvat (1994) je dala osvrt na različite sporove u teoriji javnih finansija koga bi trebalo uzeti za obveznika poreza. Nesporno je da to može biti ili pojedinac ili porodica, pa se tako zaključenjem braka poreska snaga bračnih partnera menja. Kako navodi Lončarić-Horvat u vezi ravnomerne raspodele poreskog tereta i poštovanja načela pravičnosti „niko ne bi smeo, samo stoga što je stupio u brak, biti sa stajališta poreza ni privilegovan, a niti oštećen.”

Milojko Arsić (2010) i grupa autora *Poreska politika u Srbiji – pogled unapred*, su posebnu pažnju posvetili porezu na imovinu, s obzirom da se stvorio vremenski horizont od 2006. godine kad su srpske opštine stekle pravo da raspolažu i upravljaju tim javnim prihodom. Arsić i grupa autora je 2012. ponovila istraživanje o rezultatima decentralizacije poreza na imovinu u Srbiji. Istovremeno je publikovano i istraživanje Nihale Bronić (2013), ali za lokalne samouprave u Hrvatskoj. Uz pomoć Spirmanovih

koeficijenta korelacije, autorka je utvrdila postojanje pozitivne veze između prikupljenih lokalnih poreza po stanovniku i razvijenosti, odnosno turističke orijentisanosti gradova.

Kako su sve do kraja XX veka bili nepoznati proporcionalni i dualni porez na dohodak, dominantno su istraživanja bila fokusirana na globalni odnosno sintetički porez na dohodak. Edvin Robert Anderson Seligman (1911), američki ekonomista koji je svoju akademsku karijeru proveo na Univerzitetu Kolumbija u Njujorku, još je početkom XX veka tvrdio da se porezom na dohodak najznačajnije ostvaruje ravnomernost u oporezivanju. Kroz svoje delo koje prati istoriju oporezivanja dohotka konstatuje da je tek primenom sintetičkog oporezivanja dohotka postignuta pravičnost u oporezivanju ukupne ekonomske sposobnosti poreskog obveznika. Iako se u pojedinim državama počeo uvoditi još u XIX veku, porez na dohodak građana je punu primenu doživeo u razdoblju od 1880-ih do 1920-ih godina. Izjave kojima je porez na dohodak „slavljen kao kraljica poreza”, kako ga 1926. je nazvao Johanes Popic (Johannes Popitz), tvorac posleratnog nemačkog prodajnog poreza iz 1918. godine najslikovitije opisuje važnost i ulogu tog poreza. U stavu o oporezivanju kao kamenu temeljcu svakog državnog uređenja su se isticali Šumpeter (Schumpeter, 1918) i Masgrejv (Musgrave, 1959). Šumpeter je kapitalističko uređenje s početka XX veka nazvao poreskom državom i zaslužan je što posle Prvog svetskog rata dolazi do širokog uvođenja direktnih poreskih oblika. Ričard A. Masgrejv je kroz svoje delo *Kratka povijest fiskalne doktrine* objašnjavao različite fiskalne doktrine. Kako je zahtevno administriranje sintetičkog poreza bilo jedan od razloga napuštanja za ovaj oblik fiskalnog nameta u pojedinim evropskim državama, Mijatović (2007) je analizirao faktore njegove simplifikacije.

Pre uvođenja proporcionalnog ili flat koncepta oporezivanja dohotka, u stručnoj literaturi dominirale su rasprave o principu pravičnosti kod oporezivanja dohotka fizičkih lica. S obzirom da imaju značajno pravičniji način određivanja poreske osnovice, razvijene zemlje mogu da razrežu porez na imovinu po mnogo većim stopama (Thuronyi, 2016) nego što to mogu zemlje u razvoju, a razlozi leže u mnogo pravičnijem načinu određivanja tržišne vrednosti poreske osnovice. Ipak, ni te više stope ne mogu da idu u nedogled, jer prostor za povećanje poreskih stopa onemogućavaju centralni nivoi vlasti, koji ponekada oduzimaju lokalnim

samoupravama pravo da propišu visoke stope. Iako iza ovakvih odluka najčešće stoji želja centralnih poreskih vlasti da stanje javnih finansija na lokalnu bude što više uravnoteženo, skorašnja istraživanja (Kitchen, 2012) su pokazala da limitiranje poreskih stopa ne ostvaruje željene efekte. Razlozi su mnogobrojni, pre svega što ovakva ograničenja dovode do smanjenja poreskih prihoda, čime padaju i prihodi lokalnih samouprava, jer ne postoje dokazi da one nadomešćuju gubitak javnih prihoda nekim drugim taksama, firmarinama ili lokalnim kaznama. Autori kao što su Marcelo Pjankasteli (Marcelo Pjancastelli, 2001) i Abhidžit Sen Gupta (Abhijit Sen Gupta, 2007) su kroz svoja istraživanja zaključili da na visinu prikupljenih poreza najznačajnije sa pozitivnom korelacijom utiču veći BDP po glavi stanovnika, udeo rudarstva u BDP-u, viša stopa obrazovanja i trgovinska otvorenost države, dok je s druge strane utvrđeno kako udeo poljoprivrede u BDP-u utiče negativno na visinu prikupljenih poreza.

Premda strana literatura obiluje brojnim deskriptivnim radovima o direktnim porezima (kao što je za zemlje u tranziciji u Evropi pisao IMF funkcioner Vito Tanzi (Tanzi, 2014), za zemlje Azije Han i Čoi (Han, Choi, 1992), Gersovic i Pakson (Gersovitz i Paxson, 1996. za zemlje Afrike), veoma je malo bilo pokušaja da se statistički obrade direktna oporezivanja među zemljama različitog političkog uređenja. U poreskim sistemima savremenih država javljaju se različiti modaliteti oporezivanja dohotka: analitički, sintetički, mešoviti, dualni i proporcionalni (flat) model. Danski ekonomista Peter Birch Serensen (Peter Birch Sørensen, 1998) je kroz svoju knjigu *Poreska politika u nordijskim zemljama* objasnio poreske reforme u skandinavskim zemljama i delimično napuštanje sintetičkog oporezivanja. O nedostacima sintetičkog oporezivanja pisale su i niške ekonomistkinje Đorđević i Todorović (2008). One su ukazale na prednosti i nedostatke sintetičkog načina oporezivanja dohotka fizičkih lica kao preovlađujućeg modela u savremenim evropskim poreskim sistemima. Pregled faktora koji determinišu prelazak sa sintetičkog koncepta oporezivanja dohotka na dualni bio je takođe predmet istraživanja Bernd Gensera. Kroz Genserov pregled poreskih reformi otkriva se karakteristični značaj dualnog poreskog sistema. Analizu nije ograničio samo na nordijske zemlje, već je uključio i ostale evropske zemlje.

Kako u mnogim državama ne postoje elaborirana pravila o izvoru dohotka, Popović i Ilić Popov (2008) su izvor aktivnog dohotka u svojim radovima određivali

prema mestu obveznikove delatnosti, a izvor pasivnog dohotka prema mestu delatnosti privrednog društva koje isplaćuje dividende, kamate i autorske naknade.

Iako je fokus istraživanja u disertaciji na evropskim ekonomijama, treba se osvrnuti i na istraživanja drugih jurisdikcija. Sial i Ahmad (2016) su kroz empirijska istraživanja poreza i privrednog rasta Pakistana istakli ključnu ulogu poreskog sistema u postizanju jednakosti, socijalnog i ekonomskog blagostanja. O poreskom opterećenju rada i kapitala kao jednog od važnih faktora u donošenju investicionih odluka i uticaja na tržište rada se bavila i Šimurina (2014) sa Ekonomskog fakulteta Sveučilišta u Zagrebu. U istraživanju je napravila osvrt na nepravičnost u oporezivanju rada, pošto oporezivanje dobiti kompanija karakterišu relativno niske zakonske i efektivne poreske stope, dok s druge strane te iste kompanije imaju izdašne olakšice i podsticaje.

U analizi poreskih sistema i poreskih reformi u EU Bernardi i Čendler (Bernardi and Chandler, 2005) su istakli da je primarni cilj prikupljanja poreza prvenstveno finansiranje javne potrošnje. S obzirom na obim relevantnih pitanja koje treba razmotriti prilikom projektovanja sistema poreza na dohodak, poreska politika u praksi podrazumeva niz komplikovanih izbora između različitih ciljeva politike, koji ne moraju nužno biti fiskalnog karaktera. Ako se preispituje veza između prihoda i subjektivnog blagostanja stanovnika za brojne evropske zemlje, relativni dohodak se po Kaporaleu, Janisu i Cicianisu (Caporale, Yannis and Tsitsianis, 2007) pokazao kao važna determinanta subjektivnog blagostanja. Federalna vlada SAD i Kongres su još 1935. godine prihvatili zakon o pomoći nezbrinutim starim ljudima i deci i o naknadama za nezaposlene, kao i zakon o sistemu starosnih penzija (Mesarić, 2006). Prihvaćena je ideja Džona Keneta Galbrejta, izložena u knjizi *Affluent Society* da se smisao ekonomskog rasta sastoji u povećanju blagostanja svih građana. Na temeljima te filozofije američki parlament je sredinom 60tih godina XX veka usvojio zakone usmerene na borbu protiv siromaštva usprkos snažnom otporu poslodavaca. Romer i Romer (2010) sa Berkli univerziteta su istraživali uticaj poreskih promena na ekonomsku aktivnost i zaključili da postoji velika korelacija između promene u visini poreza i bruto domaćeg proizvoda. Kalifornijski autori su kvantifikovali da svaka promena poreza od 1% smanjuje BDP za 3% čime je istraživanje potvrdilo da je ekonomski rast uglavnom negativan u odnosu na poresko opterećenje.

U svojoj doktorskoj disertaciji Randelović (2012) je analizirao izmene u teorijama oporezivanja dohotka. U disertaciji je navedeno da se Francis Edvort smatra tvorcem klasičnog modela analize optimalnog oporezivanja. Naime, Edvortov model optimalnog oporezivanja iz 1897. godine predstavljao je prvi pokušaj da se na sistematske analize optimalnog dizajniranja poreza na dohodak, sa posebnim osvrtom na efekte oporezivanja na društveno blagostanje. Kod optimalnog dizajniranja direktnih poreza važnu ulogu imaju poreske olakšice. Olakšice same po sebi predstavljaju zakonitu evaziju poreza, a fiskalne vlasti pojedinih evropskih zemalja su kroz zakonska rešenja na različit način propisale način i procenat priznavanja olakšica, koje je Blažić (2006) sistematizovala u radu „Usporedni porezni sustavi – oporezivanje dohotka i dobiti”.

1.3. Osnovne istraživačke hipoteze

U skladu sa zahtevima doktorske disertacije postavljene su četiri hipoteze. Hipoteze, kao misaone pretpostavke o ishodu problema istraživanja, formulisane su na sledeći način:

- H1: Kada se preko poreza na imovinu i poreza na dohodak ostvaruje puno nefiskalnih ciljeva dolazi do povećanja složenosti i alokativne pristrasnosti poreskog sistema.
- H2: Direktni porezi treba da se oslanjaju na što širu poresku osnovicu, uz minimalan broj izuzimanja i poreskih olakšica, da bi se izbegli neželjeni efekti: erozija pravičnosti i reperkusije na radnu aktivnost obveznika.
- H3: Redistributivni efekat poreza na dohodak i imovinu u evropskim zemljama centralne i istočne Evrope je nizak.
- H4: U Srbiji su neophodne dalje reforme poreza na dohodak i imovinu građana sa ciljem povećanja društvenog bogatstva i blagostanja, uprkos regresivnom karakteru dominantnih indirektnih poreza u Srbiji.

1.4. Kratak pregled sadržaja istraživanja

U uvodnom delu disertacije su definisani predmet i cilj disertacije, postavljen je teorijski okvir i definisane osnovne istraživačke hipoteze, a istovremeno objašnjene i naučne metode koje su se koristile u radu. Takođe, u uvodnom delu rada prikazana je

relevantna literatura sa posebnim osvrtom na radove koji su značajni sa stanovišta pravičnosti oporezivanja i socijalnih posledica oporezivanja.

U drugom delu disertacije, osvrnućemo se na pojam *globalizacije*, jer danas gotovo da nema rasprave u privredi, fiskalnoj ekonomiji i politici u kojoj se ovaj pojam ne koristi kao objašnjenje postojećih međuzavisnosti u društvu. Posle prezentacije šta je dohodak, šta je oporezivanje imovine u statici, prikazani su i različiti teorijski oblici oporezivanja dohotka i imovine i istorijski razvoj poreza na dohodak i imovinu fizičkih lica. Za razliku od PDV-a, ta dva poreska oblika imaju viševekovnu istoriju.

U disertaciji nisu analizirani tzv. dinamični porezi na imovinu odnosno porez na prenos apsolutnih prava, porez na nasleđe i poklon. Nizak fiskalni značaj i retko javljanje (jednom u nekoliko godina, pa čak i jednom u starosnoj generaciji poreskih obveznika), najvećim delom su uticali da se u ovoj disertaciji pod porezom na imovinu samo fokusiramo na statičke poreze na imovinu. Analiza svih teorijskih oblika direktnih poreza omogućiće da se razume zašto se evropske zemlje nisu odlučile za neki čist i poznat teorijski oblik oporezivanja faktora rada i kapitala, već je svaka zemlja ponaosob „modelirala u skladu sa najvažnijim potrebama” tj. efektima koje izazivaju. Pokušaćemo da objasnimo zbog čega je dualno oporezivanje kapitala i rada, kao i sintetičko oporezivanje dohotka, svojstveno tržišnim privredama zapadne i severne Evrope, dok se kod zemalja centralne i istočne Evrope ustoličio proporcionalni (*flat tax*) koncept oporezivanja. Time će se napraviti okvir za dokazivanje hipoteze da se preko poreza na imovinu i poreza na dohodak ostvaruje puno nefiskalnih ciljeva, što posledično dovodi do povećanja složenosti i alokativne pristrasnosti poreskog sistema.

U drugoj celini drugog dela rada osvrnućemo se na različite kontroverze u oporezivanju imovine i dohotku fizičkih lica. Poreska jedinica predstavlja osnovu po kojoj se obračunava oporezivi prihod. Iako mnogi teoretičari tvrde da je kao merilo sistema poreza na dohodak najbolje uzeti pojedinca kao poresku jedinicu, o ovom pitanju ipak ne postoji usaglašeno mišljenje, te se u različitim fiskalnim sistemima za potrebe određivanja obveznika koristi širok spektar poreskih jedinica, koje se uglavnom svode na pojedince, bračne parove i porodice. Kroz to poglavlje će biti ukazano na to da je ovaj širok opseg poreskih jedinica u velikoj meri rezultat istorijskih i političkih razmatranja. Pitanje izbora poreske jedinice je u uskoj vezi sa kombinacijom poreskih stopa. Poreske reforme u tom delu su uglavnom napravljene zbog priznavanja

društvenih i zakonskih promena u davanju jednakih prava supružnicima. Čak i kada je pojedinac poreska jedinica, može biti neophodno da se zna njegov bračni status. Bračni status može biti relevantan za standardne i nestandardne odbitke, o kojima će više elaborirati u delu gde se analiziraju ciljevi oporezivanja stanovništva.

Poslednje poglavlje drugog dela disertacije posvećen detaljnom sagledavanju trendova koji su oblikovali evropske poreske sisteme. Premda je poreski sistem svake države specifičan, to nije trajna kategorija, već promenjiva koju oblikuju trendovi u međunarodnim ekonomskim odnosima. Značaj pojedinih poreskih oblika u poreskoj strukturi može se sagledavati bilo s aspekta udela u BDP-u ili udela u ukupnim poreskim prihodima. U najrazvijenijim evropskim tržišnim privredama, ukoliko se ne računaju doprinosi, porez na dohodak je najznačajniji direktan poreski oblik. Istini za volju, treba napomenuti da od osamdesetih godina XX veka porez na dohodak počinje da gubi na značaju i prosečno iznosi oko 10% BDP-a ili 25% ukupnih poreskih prihoda. S druge strane, porez na dobit u Evropi poslednjih deceniju i po beleži lagani rast, te iznosi prosečno oko 3,5% BDP-a, odnosno 9% ukupnih poreskih prihoda. Posebna vrsta javnih prihoda su i doprinosi, koji su u prvoj polovini 1990-ih godina prestigli porez na dohodak kao najznačajniji poreski oblik. Porezi na imovinu, koji beleže poslednjih 10 godina porast učešća, i kad se posmatraju zajedno, i u dinamici i u statici (kao u zemljama OECD-a), ne prelaze 2% učešća u BDP-u, dok kad se posmatraju samo porezi u statici neretko ne prelaze ni 0,5% BDP-a. Međunarodni trendovi i tendencije u javnim finansijama mogu se proučavati sa više aspekata, a i sami podnaslovi treće celine drugog dela rada upućuje na širinu i kompleksnost teme. Značaj tog dela disertacije je posebno dragocen kod testiranja hipoteze o redistributivnom efektu poreza na dohodak i imovinu.

Razlog za teorijski pregled osnovnih institucija oporezivanja u poglavljima drugog dela rada je da se ostvari uvid u klasifikacije i termine koji će se koristiti u disertaciji.

Na početku trećeg dela rada elaboriraće se postojanje međusobne povezanosti i mogućnosti uticaja poreza na dohodak i na imovinu na socijalno-političke ciljeve oporezivanja. Upravo se kroz željene efekte oporezivanja mogu vršiti korekcije grešaka i ublažiti efekti drugih nepopularnih poteza reformske politike. Uticaj navedenih poreskih oblika na štednju, ponašanje, promenu zanimanja poreskih obveznika i sl.,

vrednosno se mora sagledavati u svetlu definisanih ciljeva fiskalne politike. Poreski sistem bi najidealnije funkcionisao kada bi se ciljevi i učinci poreske politike izjednačili. Međutim, neretko se u praktičnoj primeni izglasanih poreskih zakona javljaju posledice koje se manifestuju izvan nacionalnih granica, ali i željenog i planiranog. U brojnim studijama se zbog toga istraživao i ceo spektar različitih koncepata i predloga uvođenja globalnih poreza, kao inovativnih mehanizama za podršku zemljama u razvoju. Kroz treći deo rada se proverava da li su ciljevi oporezivanja u heterogenoj skupini evropskih zemalja, slično efektima koji izazivaju, različiti, mnogobrojni i kratkotrajni. U trećem delu rada testiraće se hipoteza po kojoj namera da se preko poreza na imovinu i dohodak ostvari mnoštvo nefiskalnih ciljeva dovodi do povećanja složenosti i alokativne pristrasnosti poreskog sistema. Proveriće se da li su porezi efikasan instrument postizanja različitih nefiskalnih ciljeva, kao i hipoteza da li evropski poreski reformatori nekonomske ciljeve efikasnije realizuju kroz politiku rashoda. Ciljevi poreske politike neretko su dvosmisleni, jer poreske reforme naglašavaju neutralnost poreskog sistema, koja se u praksi skoro nikada ne može postići. U tržišno orijentisanim evropskim državama fiskalne mere, a posebno porezi na dohodak i imovinu, moraju biti neutralni prema privrednim i drugim odlukama građana. Poreske reforme mogu drastično da promene poreski sistem, pa se mora računati na otpor onih poreskih obveznika kojima bi mogle da budu ukinuti poreski odbici i druge poreske prednosti. Istovremeno, poreski obveznici koji mogu da budu na dobitku od poreske reforme, ne reaguju bitno, te svaki reformator poreske politike sebe stavlja u poziciju da se susreće isključivo s otporom.

Glavne prepreke sa kojima se susreću fiskusi kod sprovođenja poreskih reformi usmerenih na podsticanje privrednog rasta pre svega se odnose na nužnost ostvarivanja i usklađivanja različitih željenih ciljeva. Porezom na dohodak i imovinu mogu se ostvarivati brojni ciljevi, ali najvažniji koji će biti analizirani u trećem delu rada jesu efekti na socijalnu politiku, poput ravnomernije raspodele poreskog tereta. Uzimajući u obzir stavove različitih ekonomskih škola, aspekti horizontalne i vertikalne pravičnosti prožimaće ceo rad. Sadržaj poglavlja Efekti koji oblikuju ciljeve oporezivanja, u trećem delu rada, činiće osvrt na poslednju deceniju XX veka, kada su poreske vlasti počele uvažavati, pored pravičnosti, i druge poreske aspekte, kao što su odluke o radu, dokolici, investiranju, štednji i sl. Na osnovu tendencija u javnim prihodima, može se

izvesti zaključak kako su promene u poreskoj strukturi posledica usmeravanja evropskih zemalja prema potrošno orijentisanim poreskim sistemima. Osvrtom na regresivni karakter PDV-a, omogućiće i uvod u testiranje hipoteze po kojoj su u Srbiji neophodne dalje reforme poreza na dohodak i imovinu građana sa ciljem povećanja društvenog bogatstva i blagostanja, uprkos regresivnom karakteru dominantnih indirektnih poreza u Srbiji.

Poreski sistem svake zemlje je jedinstven, specifičan na svoj način, ali da bi se razumeo značaj i efekti poreza na imovinu i dohodak najbolje je da se praksa jedne zemlje poredi sa poreskim strukturama i zakonskim rešenjima druge zemlje. U poslednjoj celini trećeg dela rada napraviće se detaljniji osvrt na moguće opcije u vezi sa odabirom konkretnih rešenja u pogledu definisanja osnovnih elemenata direktnih poreza evropskog stanovništva, kao što su poreski obveznik, poreska osnovica, poreske stope i olakšice koje su primenile odabrane evropske zemlje. Uz deskripciju navedenih opcija, u ovoj celini biće argumentovan izbor konkretnih rešenja za pravac poreske reforme u Srbiji.

Posle drugog i trećeg dela rada, koji su teorijsko-konceptualne prirode i sadržajno su definisani tako da predstavljaju vodič za poslednji deo rada i realizaciju empirijskog istraživanja na primeru Srbije, koje će biti dato u glavi 4.3.

Poslednji. Četvrti deo rada *Direktno oporezivanje stanovništva u Srbiji* bavi se genezom implementacije i praktične primene poreza na dohodak i imovinu građana u našoj zemlji. Cilj ovog dela rada je da na osnovu teorijskih modela i analize iskustava drugih evropskih država uputi na smernice i fiskalne reforme srpskog modela direktnih poreza. Testiraće se četvrta hipoteza i doneti zaključci da li su efekti reforme poreza na imovinu u XXI veku opravdale decentralizaciju poreza. Takođe, daće se odgovor na pitanje da li su oprečni interesi da se poreska pravičnost u Srbiji može popraviti porezom na imovinu, sa istovremenim rastom izvora dodatnih prihoda lokalnih samouprava. Istovremeno ćemo, kroz sintezu zaključaka o efektima oporezivanja, nastojati da damo odgovor koje reforme treba preduzeti u Srbiji kako bi se ostvarili svi nerealizovani potencijali statičkog oporezivanja imovine. Kako poslednji četvrti deo rada sadrži nekoliko celina, prvo poglavlje će se odnositi na analizu razloga zbog kojih su reforme 90-ih godina XX veka propale i pregled aktuelnog okvira oporezivanja, sledeće poglavlje na predloge reformi, a poslednje na kritiku sadašnjeg institucionalnog

okvira. U scenarijskom delu fokus je stavljen na fiskalnim efektima, a ne na pravičnosti oporezivanja stanovništva. Imajući u vidu da je pravičnost uopšte, pa tako i pravičnost u oporezivanju, vrednosni sud koji je vremenski, prostorno i grupno determinisan. S obzirom na to da temeljna reforma poreza na dohodak građana u svim zemljama predstavlja ne samo ekonomsko, već i bitno političko pitanje (Randelović, 2013), upravo poglavlje o Srbiji će biti zaokružen sumiranjem zaključaka teorijskog i empirijskog sagledavanja definisanog predmeta doktorske disertacije.

1.5. Metodi istraživanja

Kako bi se mogle na odgovarajući način testirati hipoteze istraživanja, bila je neophodna primena većeg broja kvalitativnih i kvantitativnih metoda istraživanja karakterističnih za ekonomske oblasti:

- „desk“ metod istraživanja u sistematizaciji teorijsko-metodoloških saznanja i postojećih empirijskih rezultata, zasnovan na obimnoj naučnoj i stručnoj literaturi, u cilju izvođenja hipoteza i specifikacije empirijske istraživačke metodologije;
- metod deskriptivne i komparativne analize u cilju ilustracije efekata poreza. Prilikom elaboracije pitanja koja su odabrana kao predmet istraživanja, primarno je korišćen komparativni metod istraživanja odgovarajućih poreskih sistema zemalja – članica OECD, zemalja-članica Evropske unije, zemalja centralne i istočne Evrope. Komparativna metoda treba da omogući sagledavanje sličnosti i razlika između postojećih i poznatih poreskih zakonskih rešenja, koja su u upotrebi u različitim evropskim zemljama, na osnovu čega bi bilo moguće proceniti njihove efekte, prednosti i manjkavosti. Metod deskripcije, kao neophodan ali ne i dovoljan metod istraživanja u domenu ekonomskih nauka, postupak je opisivanja određenih činilaca odnosno nekih specifičnosti konkretnog predmeta istraživanja po kojima se on može prepoznati i identifikovati;
- metoda analize koja podrazumeva detaljnu analizu određenih faktora, makroekonomskih efekata i globalnih tendencija i pojava;

- metoda sinteze se koristila u svrhu dobijanja opštih stavova i izvođenja određenih zaključaka u vezi sa mogućnostima i efektima primene sintetičkog, cedularnog ili mešovitog modela oporezivanja dohotka;
- klasifikacija koja predstavlja sistematsko grupisanje i razvrstavanje jednog opšteg pojma prema određenim kriterijumima na odgovarajuće podvrste. U tom smislu našla je primenu pri kategorizaciji različitih modela oporezivanja dohotka, nominalnih i realnih poreza na imovinu u odabranim evropskim zemljama;
- istorijski metod korišćen je u cilju pregleda razvoja koncepta oporezivanja dohotka zemalja u tranziciji, koje su u socijalizmu prvenstveno bili cedularnog tipa, s jedne strane i razvijenih zemalja EU i OECD, gde je vekovima u upotrebi sintetički model oporezivanja, s druge strane. Prilikom sagledavanja poreskih efekata koji su različiti po zemljama, moguće je u određenoj meri korišćenje istorijskog, normativnog, kao i sociološkog metoda;
- studija slučaja u okviru poslednjeg poglavlja disertacije korišćena je u analizi poreskog sistema Republike Srbije, prvenstveno poreza na dohodak. Osnovu za analiziranje i poređenje postojećeg i alternativnih modela oporezivanja u Srbiji predstavljali su podaci Republičkog zavoda za statistiku (RZS), prikupljeni u okviru Polugodišnjeg istraživanja o zaposlenima i o zaradama zaposlenih. Ovim istraživanjem su obuhvaćeni podaci o zaradama u oko 14.000 izveštajnih jedinica (privredna društva, preduzeća, ustanove, zadruge i druge organizacije, kao i njihove teritorijalno izdvojene jedinice uvedene u Statistički poslovni registar). Dobijeni rezultati su obrađeni pomoću programa za statističku obradu (SPSS 16.0 Inc, Chicago, Illinois, USA). Na osnovu podataka, scenarijski su simulirani različiti scenariji oporezivanja dohotka u Srbiji, koristeći model Milojka Arsić, Saše Randelović i Nikole Altiparmakov publikovanog u *Kvartalnom monitoru* (2009) u radu „Mogući pravci reforme poreza na dohodak građana u Srbiji“. Analiza efekata uvođenja alternativnih modela oporezivanja zarada razmatra šest scenarija. Prva četiri razmatraju proporcionalni model oporezivanja i postojanje jedinstvene nominalne stope poreza na zarade, dok dva podrazumevaju diferencirane poreske stope. Kod svakog od scenarija menja se jedna od varijabli, a zatim se ispituje uticaj promene na masu poreza na zarade,

prosečan porez, efektivnu stopu i neto zarade. Takođe izložen je uporedni prikaz osnovnih pokazatelja efekata alternativnih sistema oporezivanja, kako bi nosioci ekonomske politike u zavisnosti od ciljeva koje žele da postignu mogli da se opredele prilikom reforme postojećeg sistema oporezivanja dohotka građana.

2. TEORIJSKE DETERMINANTE SISTEMA DIREKTNOG OPOREZIVANJA FIZIČKIH LICA

2.1. Teorijski okvir

Cilj ovog dela istraživanja je da se na početku disertacije, utvrdi teorijski okvir direktnog oporezivanja stanovništva, razvoj i ulogu u okviru poreskih sistema evropskih država.

2.1.1 Geneza oporezivanja dohotka i imovine do XXI veka

Porez na imovinu je najstariji oblik javnog prihoda. Porez na dohodak ima mnogo kraću istoriju, ali zajedničko im je da navedeni javni prihodi nisu imali današnji oblik. Kroz vekove to su bili krajnje nepravični porezi, jer nisu pravili razliku između bogatih i siromašnih. To je dovelo do situacije da je visina poreske obaveze unapred utvrđena i sasvim paušalna, bez uzimanja u obzir ličnih, porodičnih, materijalnih okolnosti. Postojalo je nekoliko različitih oblika koji su se kroz istoriju menjali, a od kojih su najpoznatiji: glavarina, vojnica i klasni porez (Jeremić, 2012).

Glavarina se kao javni prihod vezivao za ličnost poreskog obveznika: naime glavarinu je podjednako trebalo da plati odrasla osoba određenih godina života (u smislu «svaka glava», odatle i ime), a da pri tome poreske vlasti nisu uzimale u obzir lične okolnosti, ili porodične i materijalne prilike. Grci i Rimljani, kao i drugi drevni narodi mediteranskog sveta, postepeno formalizovali neke sisteme oporezivanja. Kako su se države povećavale i zahtevale više prihoda, njihovi poreski sistemi postajali su složeniji. Grčka država izrasla iz srodničkih grupa, plemena, klanova i porodica koje su sve vodile poreklo od istih predaka. U ranom sistemu oporezivanja, grčki gradovi zahtevali su od svojih članova da daju hranu, drugi materijal i radnu snagu da ratuju i održavaju verske svetinje. Otprilike između 700-ih godina pre nove ere i 300-ih pre nove ere, grčke grad-države su se razvile političke snage koje su trebale da prikupe javni prihod da bi pružile javne usluge. Vremenom su se transformisale u neku vrste policije, javnih službi za izgradnju hramova, podelu žita ljudima, za prinošenje žrtve bogovima i boginjama. Grčke gradske države prikupljale su prihode iz nekoliko izvora. Neki su posedovali profitabilne rudnike, dok su druge državice zaplenile bogatstvo sa teritorija koje su osvojili. Atina je primorala svoje slabije saveznike da plate ogromne

iznose danka. Porezi su, međutim, bili najpouzdaniji način prikupljanja novca od grčkih gradova. Meteci, koji su bili građani jednog polisa koji su se iselili iz svoje matične grad državnice u drugi polis, su morali plaćati direktan porez državi svake godine, a oni koji nisu mogli platiti bili su porobljeni. Građani nisu morali da plaćaju ovaj direktan porez, preteču današnjih direktnih poreza (Moulton, 1998).

Glavni porez tokom rimske istorije bio je tributun, koji je bio porez na materijalno bogatstvo, uključujući zemlju, robove i različite vrste robe. Ovaj porez zavisio je od državljanstva građanina. U teoriji, rimski građani nisu morali da plaćaju tributun (dva najpoznatija su bila *tributum soli* (kao javni prihod na zemljište) i *tributum capitis* (drugi porezi na imovinu), mada je tokom finansijskih kriza država često nametala i te poreze građanima. Svi stanovnici koji su živeli na teritoriju Rimskog carstva plaćali su tributun na celokupnoj sopstvenoj imovini. Rimska vlada razvila su dva važna alata za podršku svom sistemu oporezivanja. Prvi je bio popis stanovništva, koji je bio detaljan spisak stanovništva svakog regiona koji je pokazao status i bogatstvo svakog poreskog obveznika. Popis ne samo da je identifikovao građane i stanovnike nego i poreske osnovice. Drugi alat države bila je anketa o zemljištu. Rimljani su razvili složeni sistem za merenje i mapiranje imovine. Njihov cilj je bio da tačno znaju ko je vlasnik svakog komada zemlje i ko je poreski destinatar (Moulton, 1998).

Kako navodi Janković 2016, u srednjem veku je u zamenu za plaćanje harača islamska država pokorenim stanovnicima nemuslimanske veroispovesti u Srbiji pružala ličnu slobodu. U tom smislu je relevantno za porez na ličnost, tj. „glavu”, koji se zvao glavarina (baš vergisi), džizja ili harač, i koji su plaćali odrasli muškarci nemuslimani. Plaćajući ga, oslobođani su vojne obaveze, sticali su slobodu verskog izražavanja i zaštitu suda. Do razvijanja robno-novčane privrede, bilo je malo novčanih transakcija, pa je posedovanje zemlje, stoke, plodova žetve ili pernate živine jednostavnije oporezivati nego prihode u kovanicama. Ipak vremenom su poreznici sve više posvećivali pažnju novcu, ali ne i bilo kom. Osmanlije su i nakon 1481. godine tražili harač u cekinima. Pristajali su primiti i druge zlatnike jednake vrednosti. Za one koji su vredeli manje (oko 2 akče), obračunavali su i naplaćivali razliku. Harač je u takvim slučajevima brojio više od 12.500 komada zlatnika, čija je vrednost iznosila 12.500 cekina. Dubrovčani su u 15 i 16 veku, osim cekina, davali i ungare, sultanije, zlatnike Khiosa, srebrnjake ili akče (Miović, 2004).

„Prelaskom zapadne civilizacije u epohu agrarnog feudalizama, vojnica je postala jedan od najizdašnijih izvora prihoda feudalnih gospodara u sferi neposrednog oporezivanja stanovništva“ (Jeremić, 2012). Ona je bila subjektivni javni prihod (u literaturi poznata i *auxilium exercitus*) nastala je još u vreme krstaških ratova. Uvedena je od strane monarha Henrija drugog da bi se prikupila sredstva za ratne pohode, a obveznici su bila sva fizička lica - vazali koja su to mogla da plate. Pa su tako od Engleske 1159. godine, navedeni javni prihod preuzele i druge osvajačke nacije tog doba (Sir Pollock, F 2010). Klasni porez bio je vrsta poreza kojom su lica bila oporezovana u zavisnosti od toga kojoj su društvenoj klasi pripadala. Klasni porez je bio nepravičan javni prihod jer je oporezivanje vršeno najčešće na osnovu proizvoljnih kriterijuma, a pride su bogatiji slojevi (crkveni velikodostojnici i plemići) bili izuzeti od obaveze plaćanja. S toga i ne čudi da je jedan od razloga za revoluciju u Francuskoj, bio i cilj oslobođenje od despotske i tiranske vladavine viših staleža.

Od navedenih distorzivnih, nepravičnih javnih prihoda glavarine i klasnog poreza nastao je porez na dohodak koji je od 1844. godine postao redovan oblik u poreskom sistemu Velike Britanije.

Porez na dohodak na području današnje Nemačke se počeo prikupljati tek od 1920. godine. Kako navodi Mijatović (2007) u Pruskoj je već 1812. godine, po uzoru na Englesku, uveden odgovarajući javni prihod na ličnost, ali ubrzo je ukinut. Švedska je u XIX veku reformisala svoj porez na imovinu (*bevillning*), koji je ranije imao karakter vanrednog poreza. Vremenom se ustalio kao stalni porez i bio je prilagođen poljoprivrednom karakteru tadašnjeg društva. Švedski poreski sistem je pojednostavljen 1862. godine uvođenjem jedinstvene poreske stope od 1% i smanjivanjem sa osam na dve grupe javnih prihoda – na nepokretnosti (*fastighetsbevillning*) i prihode od rada i kapitala (*inkomstbevillning*). Pre 1862. godine pravilo je bilo da se 3% procenjene vrednosti poljoprivrednog zemljišta i 5% procenjene vrednosti druge nepokretnosti tretira kao oporeziva osnovica. Sa navedenom poreskom stopom od 1%, poreski obveznici su bili u obavezi da plate 0,03% ili 0,05%, pri čemu se stopa kasnije podigla na 6%, proširujući poreski objekat i za inventar zemljišnog poseda. Tokom 60-ih i 70-ih godina XIX veka porezi na imovinu činili su 20-25% ukupnih državnih poreza u Švedskoj (Stenkula, 2014).

Tabela 1: Hronologija uvođenja poreza na dohodak u poreski sistem odabranih evropskih zemalja

Zemlja	Godina trajnog uvođenja poreza na dohodak u poreski sistem	Godine uvođenja i ukidanja, koje su prethodile trajnom uvođenju	Godina kad je dostignuto 5% učešća poreza na dohodak u ukupnim javnim prihodima
Velika Britanija	1842.	1798–1802, 1803–16.	1844.
Austrija	1849.	1778, 1789–90.	1905.
Italija	1864.	italijanske države su se ujedinile 1861.	1877.
Norveška	1892.	1809.	1892.
Holandija	1893.	1797.	1899.
Švedska	1902.	1809–12.	1903.
Danska	1903.	1789, 1809, 1848–50, 1864, 1867–70.	1917.
Francuska	1911.	1793.	1918.
Nemačka	1920.	1808.	1924.
Finska	1920.	1865–81.	1920.
Belgija	1922.	1797.	1922.
Švajcarska	1939.	1911–14, 1917–1928, 1933–37.	1942.

Izvor: Aidt i Jensen, 2009, str. 167.

U našoj nacionalnoj pravnoj istoriji je još Dušanovim zakonikom (iz 1349. i 1354. godine) bilo uređeno pitanje plaćanja carskog dohotka – *soća*. Ovaj oblik poreza bili su dužni da plaćaju svi – svaki kmet i vlastelin, i to za Mitrovdan i Božić. Pored dažbina, Zakonik je predviđao i kazne za neplaćanje carskih dažbina. Ovaj Zakonik je ostavio uticaj na razvoj srednjovekovnih pravnih spomenika i u drugim krajevima Evrope, kao avangardan za srednji vek.

Tokom turske vladavine, odrasli muškarci nemuslimani plaćali su harač, oblik glavarine čijim plaćanjem su postajali oslobođani vojne obaveze, sticali slobodu veroispovesti i sudsku zaštitu života i imovine za sebe i svoje porodice.

Lemajić (2004) je pisao o porezima koje je tokom XVI veka, za vreme turske uprave nad Sremom, hrišćansko stanovništvo plaćalo spahijama. Osnovni oblik poreza bila je *ispendža* – danak na svoje zemljište. Plaćala ju je takozvana obična raja. Isprva je bila 70, a kasnije 80 akči. Akči je bila turska valuta koja je prema „kursnoj listi“ iz

1481. godine vredela 46 venecijanskih dukata, odnosno u raciju sadržala 1:9 srebra prema zlatu i bila teška 0,75 grama (Pamuk, 2000. str. 46).

Jedan od razloga Srpske revolucije 1804. godine bilo je pitanje ubiranja i plaćanja danka u ime srpske samouprave centralnoj turskoj vlasti u Carigradu preko srpske kneževske samouprave, umesto direktno preko turskih haračlija. Već 1860. godine Srbija je donela samostalni Kazniteljni zakonik, dok je 1884. godine Zakon o neposrednom porezu Srbije, koji je u članu 84 predviđao krivično delo neprijavlivanja svog stanja poreskom odboru. Građanski danak je u XIX veku u Srbiji plaćao svaki oženjeni punoletan muškarac mlađi od 70 godina. Smatralo se da se danak sastoji od dva dela: poreza na ličnost i poreza na imanje, pri čemu je porez na ličnost (glavarina) iznosio dva, a porez na imanje tri talira u periodu kada je danak plaćan pet talira (Miljković-Katić 2008). Određene grupe stanovništva su, ipak, uživale poreske olakšice.

Mihalj (1973) je dobro primetio kako je jedno od najizazovnijih pitanja tokom stvaranja Kraljevine SHS bila izgradnja novog, jedinstvenog, poreskog sistema, koji će objediniti teritorije sa različitim tradicijama fiskalnih sistema. Iako je rad na izgradnji jedinstvenog poreskog sistema započeo odmah po ujedinjenju, jak pritisak političkih, ekonomskih i socijalnih prilika ostavio je velik trag na unifikaciju i pravac dalje izgradnje. Sama činjenica da je unifikacija izvršena tek deset godina kasnije pokazuje koliko je to bio dugotrajan i složen problem. Nasleđeno poresko pravo pojedinih političko-teritorijalnih jedinica koje su ušle u sastav nove države služilo je kao pravna osnova za ubiranje prihoda iz neposrednih poreza sve do donošenja Zakona o neposrednim porezima 1928. godine. Heterogenost nasleđenih poreskih sistema imala je za posledicu veliku šarolikost u oporezivanju stanovništva.

Poreski sistem nasleđen od Kraljevine Jugoslavije se primenjivao posle II svetskog rata sve dok prezidijum Narodne skupštine FNRJ nije proglasio Osnovni zakon o društvenom doprinosu i porezima, koji su doneli Savezno veće i Veće naroda Narodne skupštine FNRJ na svojim sednicama od 29. decembra 1951. godini Zakon o neposrednim porezima (krajem 1945. godine, sa primenom od početka 1946. godine). Uvođenjem novog poreskog sistema razgraničen je:

- porez na promet,
- porez na ekstra dobit,
- porez na višak fonda plata,

- porez na dohodak (*Poreski obveznici poreza na dohodak bili su: poljoprivredna domaćinstva, zanatlijska domaćinstva i sl.*),
- porez na nasleđa i poklone,
- lokalni prirez i
- mesni samodoprinos.

Tokom 1954. godine, unesena je promena u propisima koji su regulisali oporezivanje prihoda seljaka. Umesto poreskih komisija koje su utvrđivale poreske obaveze seljaka, uvedeno je oporezivanje na osnovu objektivnih kriterijuma, tj. katastarskog prihoda (Kovačević, Ilić, i Damnjanović 2017).

„Interesantno je navesti da je u jednom periodu fiskalne istorije ovih prostora porez na dohodak građana bio čisto progresivan. Čitajući član 20. Zakona² koji je bio na snazi blizu deceniju i po, došlo bi se na pomisao da je tadašnji fiskus uvažavao principe vertikalne pravičnosti, ali tek detaljnijim upoznavanjem sa odredbama navedenog zakona uočava se da je zakon bio krajnje politički motivisan, donet s ciljem da guši privatno preduzetništvo i rentijerstvo, pojave koje su u tom periodu bile svakako anatemisane, jer su upravo oni bili poreski obveznici. Istovremeno, na prihode iz radnog odnosa nisu se plaćali nikakvi porezi. Ne treba zaboraviti da je to doba apsolutnog administriranja politikom zarada (Horvat, B. 1971), pa je pitanje da li su porezi na dohodak (tj. zarada) vršili bilo kakav ekonomski cilj. Kasnije reforme³ su išle u pravcu cedularizacije, s tim što su se plaćali doprinosi umesto poreza (U radu Branka Horvata, opisana je pobuna stručne javnosti zbog takvog terminološkog određenja direktnih poreza).“ (Jeremić, 2012).

Razgradnja federativne Jugoslavije donošenjem Ustava iz 1974. godine otpočela je dekomponovanjem poreskog sistema. Ustavom je izvršena značajna preraspodela fiskalnih ovlašćenja. Federacija, koja je do tada imala izrazitu supremaciju u raspodeli budžetskih rashoda (u početnim razdobljima razvoja SFRJ je nadmašivala i 60% ukupnih javnih finansija), ostaje nakon ustavnih promena bez te supremacije. Federaciji je na kraju ostao nadzor nad otprilike 20% ukupnog budžetskog novca, koji se najvećim delom trošio na finansiranje vojske, vojnih i boračkih penzija i savezne administracije (Petak, 2012).

² Osnovni zakon o društvenom doprinosu i porezima („Sl. list FNRJ”, br. 1/52), a koji je važio od 01.01.1952. do 01.01.1965.

³ Osnovni zakon o doprinosima i porezima građana („Sl. list SFRJ”, br. 32/64...prestaio da važi: 13/70).

Koliko je bila mizerna uloga savezne vlasti potvrđuje član 265. Ustava SFRJ, koji opisuje kako je ista imala samo savetodavnu funkciju (Jeremić, 2012): „Organi federacije imaju pravo i dužnost da, radi sprečavanja i otklanjanja poremećaja na tržištu, *predlažu republikama i autonomnim pokrajinama da na osnovu međusobnog dogovora smanje ili povećaju poreze i doprinose koje utvrđuju društveno-političke zajednice...*”

Vertikalna pravičnost je ipak bila prisutna 80tih godina XX veka. Interesantno je prisustvo progresivnosti u sistemu oporezivanja dohotka, koji se plaćao uglavnom iznad nekog postavljenog iznosa⁴. Članom 48 Zakona o porezima i doprinosima građana, progresivne stope su bile predviđene i za oporezivanje imovine fizičkih lica. Poreski obveznik poreza na imovinu bio je sopstvenik stana, odnosno stambene zgrade koja se ne koristi za stanovanje ili se povremeno koristi, i zgrade za odmor. Osnovica poreza na imovinu bila je građevinska vrednost imovine, dok se vrednost imovine utvrđuje polazeći od elemenata o površini i kvalitetu amortizacije, opremljenosti i drugih elemenata, a na osnovu odluke Izvršnog veća Skupštine SR Srbije. Poreska obaveza nastaje prvog dana narednog meseca od izdavanja upotrebne dozvole ili od sticanja svojine, odnosno stupanja u posed. Na imovinu koja počne da se koristi pre izdavanja upotrebne dozvole, poreska dozvola nastaje prvog dana narednog meseca od dana početka korišćenja.⁵

Pregled pojedinih odredbi poreskih propisa iz druge polovine XX veka ima za cilj da ukaže da trenutni koncept direktnog oporezivanja fizičkih lica u Srbiji gotovo istovetan onom od pre nekoliko decenija, a da je samo terminologija prilagođena novim društveno-političkim okolnostima (Jeremić, 2012).

⁴ Član 59. Zakona o porezima i doprinosima građana („Sl. glasnik SRS”, br. 60/89, 12/90, 47/90, „Sl. glasnik RS”, br. 44/91, prestao da važi: 76/91): „Obveznik poreza na ukupan prihod građana je građanin koji je u toku kalendarske godine ostvario ukupan čist prihod iz svih izvora preko iznosa trostrukog prosečnog godišnjeg ličnog dohotka zaposlenih u privredi Republike”.

⁵ Odredbe 45 do 48 Zakona o porezima i doprinosima građana, koji je donela Skupština Socijalističke Republike Srbije na sednici Veća udruženog rada 28. decembra 1989. godine, na sednici Veća opština 28. decembra 1989. godine i na sednici Društveno-političkog veća 28. decembra 1989. godine, a čija je primena trajala od 01.01.1990. do decembra 1991. godine, kada je Narodna skupština Republike Srbije, na Petoj sednici Drugog redovnog zasedanja 17. decembra 1991. godine, donela Zakon o porezu na dohodak građana.

2.1.2 Uloga i značaj direktnih poreskih oblika u savremenim evropskim poreskim sistemima

U tržišnim privredama Evrope porez na dohodak građana obično predstavlja značajan deo poreskih prihoda, dok u pojedinim slučajevima čini i većinu prihoda ove vrste. Nasuprot tome, u mnogim evropskim zemljama iz bivšeg socijalističkog bloka najveći deo poreskih prihoda prikuplja se pomoću indirektnih poreza, pre svega putem uvoznno-izvoznih dažbina, akciza i ponajviše PDV-a. To se slikovito vidi u tabeli 2 gde se uočava da su najveća učešća upravo u zemljama koje su ušle poslednje u EU.

Tabela 2: Aktuelni pregled indirektnih poreza u državama EU

Država /2017. godina	Udeo poreza na potrošnju u BDP-u	Udeo akciza na alkohol i duvan u ukupnim porezima
Austrija	11,5	1,5
Belgija	10,5	1,6
Bugarska	14,5	9,1
Češka	12,1	3,9
Danska	14,0	1,2
Nemačka	10,1	1,4
Estonija	13,8	5,4
Irska	7,6	3,9
Grčka	14,6	3,7
Španija	9,4	2,1
Francuska	11,6	1,6
Hrvatska	19,0	3,9
Italija	11,2	1,6
Kipar	13,7	3,4
Letonija	13,1	4,7
Litvanija	11,4	4,9
Luksemburg	9,3	2,7
Mađarska	15,7	2,6
Malta	11,6	3,1
Holandija	11,4	1,2
Poljska	12,2	4,6
Portugalija	12,7	2,6
Rumunija	9,9	5,4
Slovenija	13,9	3,4
Slovačka	10,4	3,5
Finska	14,2	2,4
Švedska	12,1	1,3
Velika Britanija	10,9	3,0

Izvor: Preradio autor na osnovu *Taxation trends in the European Union*, Eurostat 2019 edition, pp. 206, 209

Uopšteno govoreći, poreski sistemi u zemljama koje su se pridružile EU 2004. godine ili kasnije po strukturi se razlikuju od poreskih sistema 15 zemalja koje su do tada činile zajednicu. Naime, kod „EU starosjedelaca” dominiraju direktni nad indirektnim porezima, što potvrđuje tabela 3, gde su označena natprosečna učešća u obe kategorije javnih prihoda. S druge strane, nove članice EU imaju veoma niska učešća među direktnim porezima. Izuzev Malte, ostale zemlje imaju dominantno niže učešće direktnih poreza.

Tabela 3: Pregled udela direktnih i indirektnih poreza u ukupnim porezima u EU državama

Država* /2017 godina	Udeo direktnih poreza u ukupnim porezima %	Prikupljeni direktni porezi u milionima evra	Udeo indirektnih poreza u ukupnim porezima %	Prikupljeni direktni porezi u milionima evra
Austrija	31,1	48.143 €	27,6	42.691 €
Belgija	39,5	77.807 €	23,3	45.965 €
Bugarska	20,4	3.106 €	49,1	7.482 €
Češka	21,8	14.798 €	34,1	23.117 €
Danska	65,4	87.515 €	30,7	41.128 €
Estonija	22,1	1.710 €	42,2	3.266 €
Finska	39,3	38.124 €	32,7	31.734 €
Francuska	29,0	308.672 €	24,8	264.707 €
Grčka	26,1	18.273 €	37,4	26.253 €
Holandija	33,4	95.475 €	29,3	83.733 €
Hrvatska	16,6	3.070 €	50,4	9.323 €
Irska	46,1	31.247 €	33,1	22.419 €
Italija	34,8	252.516 €	26,6	193.397 €
Kipar	27,6	1.836 €	40,2	2.676 €
Letonija	27,6	2.310 €	42,1	3.531 €
Litvanija	18,2	2.264 €	38,6	4.809 €
Luksemburg	40,3	8.653 €	23,8	5.119 €
Mađarska	19,4	9.211 €	40,9	19.424 €
Malta	44,0	1.589 €	36,5	1.316 €
Nemačka	33,3	427.367 €	25,9	332.429 €
Poljska	21,5	34.343 €	35,8	57.098 €
Portugalija	29,4	19.719 €	37,0	24.770 €
Rumunija	24,4	11.401 €	39,7	18.554 €
Slovačka	22,3	6.239 €	31,5	8.798 €
Slovenija	20,7	3.249 €	38,0	5.970 €
Španija	31,6	124.359 €	28,0	110.133 €
Švedska	42,7	90.005 €	27,4	57.712 €
Velika Britanija	42,6	338.047 €	32,1	254.585 €

Izvor: Preradio autor, Taxation trends in the European Union, Eurostat 2019 edition. Str. 181 i 207

Većina zemalja sa lestvice gde je ispod prosečno učešće direktnih poreza u ukupnim porezima prešla je na *flat tax* sistem oporezivanja dohotka. Vrh lestvice – Dansku i Veliku Britaniju – karakteriše visoko učešće direktnih, ali zato nisko učešće socijalnih doprinosa. Nemačka, Holandija i Francuska su u potpuno drugačijoj situaciji. Naime, kod navedenih zemalja socijalni doprinosi imaju visoko učešće u poreskim sistemima.

S obzirom na to da je za uspostavljanje progresivnijeg poreskog sistema odlučujuće da se preko poreza na dohodak opterete bogatiji pojedinci, ne mora nužno da znači da taj poreski oblik mora činiti veliki udeo u poreskim prihodima kako bi se to postiglo. Situacija gde se porez na dohodak dopunjava PDV-om i ostalim indirektnim porezima pokazala se u poreskim reformama odgovarajućom za nove tržišne evropske ekonomije, jer su se susrele sa administrativnim problemima. Samo mali broj građana u Srbiji i generalno evropskim ekonomijama, je u obavezi da podnese izveštaj o porezu na dohodak. Drugačija je situacija u SAD, gde je zakon o porezu na dohodak toliko komplikovan da je do 1986. uputstvo za popunjavanje poreske prijave na dohodak pojedinaca (tzv. formular *1040 Form - Department of the Treasury Internal Revenue Service*) naraslo na 48 strana. Trebalo je popuniti 28 strana poreske prijave, zbog čega su mnogi ljudi bili besni zbog složenosti sistema oporezivanja (Rosen, 1999). Umesto da većina punoletnih građana plaća porez, kao što je navedeni slučaj u SAD, porez na dohodak se može simplifikovati i ograničiti na relativno bogate pojedince. Za razliku od toga, u mnogim državama u tranziciji generalno je veći broj pojedinaca koji plaćaju porez na dohodak u odnosu na zemlje u razvoju, ali većina poreskih obveznika i dalje nije u obavezi da podnese godišnju poresku prijavu, budući da se porezi na zaradu i ostale prihode koji čine dohodak mogu prikupiti kroz odbitak.

S druge strane, oporezivanje imovine jedan je od najstarijih poreskih oblika, iako on, s aspekta savremenih poreskih sistema, generiše nizak nivo prihoda (fiskalno neizdašan). Prema kriterijumu mogućnosti plaćanja, posedovanje široko definisanih svojinsko-imovinskih prava, kao što su zemljište (građevinsko, šumsko, poljoprivredno i ostalo), stambene objekte u najširem smislu, poslovne zgrade, stanovi, podrumi, poslovne prostorije, garaže i kuće za odmor i rekreaciju, pravo svojine, pravo uživanja u stečenom, pravo upotrebe i pravo stanovanja, pravo vremenskog korišćenja (tajmšering)

i dr. – nameće zaključak da je takav poreski obveznik kao vlasnik platežno sposoban, pa prema tome mora platiti veći porez.

Učešće poreza na imovinu u ukupnim javnim prihodima zemalja EU (uključujući i sve dinamičke poreze – porez na prenos apsolutnih prava), dat je u tabeli 4, kako bismo uočili trend poslednjih 15 godina.

Tabela 4: Učešće poreza na imovinu u ukupnim javnim prihodima zemalja EU (u %)

država* / godina	2005	2008	2011	2014	2017	u mil EUR u 2017
Austrija	1,5	1,5	2,0	1,8	1,8	2.800 €
Belgija	6,8	6,8	7,5	8,0	8,0	15.783 €
Bugarska	1,3	2,2	2,1	3,1	2,9	440 €
Češka	1,3	1,3	1,5	1,7	1,6	1.085 €
Danska	5,3	5,8	5,7	5,3	5,4	7.289 €
Estonija	1,3	1,3	1,2	1,1	0,9	70 €
Finska	2,7	2,6	2,6	3,2	3,7	3.545 €
Francuska	7,2	7,2	9,9	9,8	10,6	112.784 €
Grčka	6,1	7,4	8,2	8,2	8,3	5.801 €
Holandija	4,8	4,1	3,2	4,2	4,3	12.283 €
Hrvatska	1,3	1,6	1,4	1,3	1,3	239 €
Irska	7,6	6,2	5,7	6,7	4,8	3.236 €
Italija	4,9	4,1	5,0	6,5	5,9	42.934 €
Kipar	6,4	5,3	3,3	4,0	3,3	217 €
Letonija	4,0	2,6	3,9	4,0	3,6	303 €
Litvanija	1,9	1,7	2,3	1,7	1,3	157 €
Luksemburg	3,7	3,3	3,1	3,4	5,8	1.243 €
Mađarska	2,2	2,1	3,0	3,4	3,0	1.414 €
Malta	4,8	3,9	3,1	2,7	3,5	128 €
Nemačka	2,3	2,2	2,3	2,5	2,8	35.314 €
Poljska	4,6	4,3	4,5	4,8	5,2	8.349 €
Portugalija	5,9	6,0	5,6	5,6	6,0	4.007 €
Rumunija	2,6	3,0	2,9	3,2	2,9	1.350 €
Slovačka	1,5	1,3	1,4	1,4	1,3	361 €
Slovenija	1,5	1,5	1,6	1,9	1,8	276 €
Španija	8,6	7,3	6,4	8,1	8,0	31.643 €
Švedska	2,9	2,3	2,4	2,7	2,6	5.560 €
Velika Britanija	11,6	15,0	11,7	12,8	12,6	99.890 €

Izvor: Preradio autor, Taxation trends in the European Union, Eurostat 2019 edition, Str. 241.

Iz tabele se uočava da, pored Velike Britanije, najveće učešće poreza na imovinu u ukupnim prihodima od poreza imaju tri mediteranske zemlje – Grčka, Francuska i Španija. Prosek prikupljenih poreza na imovinu u ukupnim porezima je 6,6% u EU. Ni

višedecenijski period pre perioda obuhvaćenog tabelom ne pokazuje značajnije učešće u poreskim sistemima. „Porezi na imovinu donose uglavnom malo prihoda u budžete, i to posmatrajući duži vremenski okvir na primer 1965. godine donosili su 7% ukupnih poreskih prihoda u budžet zemalja EU, a 1995. godine samo 4,3%, dok je 2011. godine taj udeo bio 5,3%” (Kesner-Škreb, 2002). Imajući u vidu da su to i porezi na statiku i porezi na dinamiku, nameće se zaključak da im je uloga nije fiskalna već da služe za uvođenje veće pravičnosti u poreski sistem.

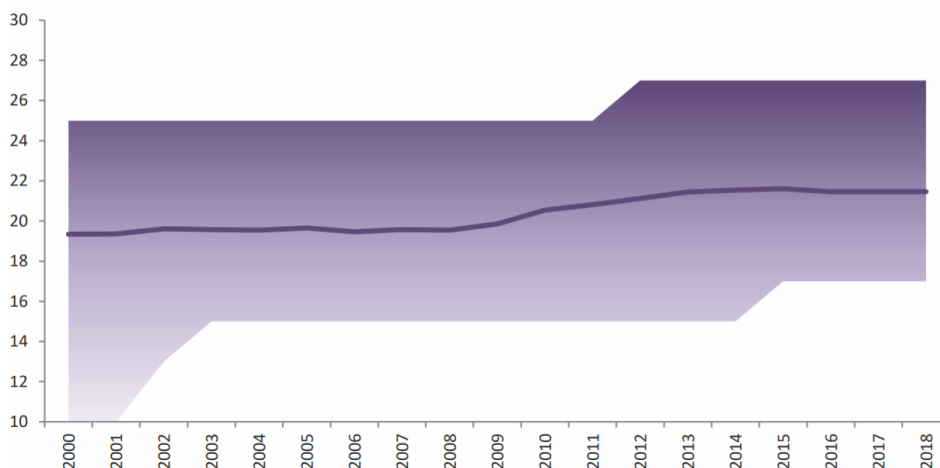
Oporezivanjem imovine ispravljaju se neki neizbežni problemi koji proizlaze iz oporezivanja dohotka, kao što su kapitalni dobitci, ostvareni ili ne, i isti ulaze u osnovicu sveobuhvatnog poreza na dohodak. Oporezivanje imovine smanjuje koncentraciju bogatstva, što je socijalno i politički poželjno, s obzirom na to da je teško precizno meriti dohodak.

Najbolje procene navode na zaključak da je raspodela dobitka u svetu i kod nas prilično neravnomerna. Kako Penev navodi, „dvadeset najbogatijih zemalja sveta, gde su gotovo sve odreda zemlje članice EU, tj. njihovi građani, imalo je 1999. godine nacionalni dohodak *per capita* više od 19.000 dolara. Nasuprot njima, 20 najsiromašnijih zemalja imalo je dohodak ispod 310 dolara *per capita*” (Penev, 2002). Još su porazniji podaci svetske humanitarne organizacije Oksfam (*Oxfam briefing paper*, 2019), u kojima se ističe da se polovina svetskog bogatstva nalazi u rukama 26 ljudi. Dok njihovo kumulirano bogatstvo raste za 2,5 milijarde dolara dnevno, 3,8 milijarde najsiromašnijih ljudi sa donje strane skale je osiromašilo dodatnih 11% u 2018. godini. Aktuelnost oporezivanja imovine je posebno dobila na značaju sa globalnom krizom, jer se razlike produbljuju, a kroz recesiju imućnije porodice imaju veću sigurnost, kao i veći stepen likvidnosti, što je posledica akumulirane imovine. Istraživanje na koje se Oksfam poziva u svom izveštaju navodi da je ulaganje u edukaciju i zdravstvo stanovništva 13 zemalja u razvoju, uticalo na smanjivanje siromaštva za 69%. Imajući to u vidu, Oksfam je izneo sledeću kalkulaciju: da 1% najbogatijih pojedinaca plate samo 0,5% više poreza na svoje bogatstvo od tako prikupljenih sredstava bi se:

- edukovalo 262 miliona dece u školama;
- obezbedila zdravstvena zaštita i sačuvao život 3,3 miliona ljudi (*Oxfam briefing paper*, 2019).

Statistika OECD-ovih javnih prihoda u periodu 1965–2012. godine pokazuje da je u proseku učešće poreza na dohodak (u smislu procentualnog učešća u javnim prihodima članica OECD) ostalo relativno stabilno tokom vremena, odnosno da se sa 26% sredinom 1960-ih povećalo na oko 30% sredinom 1970-ih i 1980-ih, pre pada na 27% sredinom 1990-ih. Analogno tome, i procentualno učešće poreza na lični dohodak u BDP je stabilno od ranih 1980-ih godina. Dok je 1965. godine porez na lični dohodak bio u proseku 7% BDP među državama OECD-a, ovaj udeo je 1980. godine porastao na 10,4%, i od tada je stabilan, a taj udeo je smanjen na 8,5 % BDP tek 2011. godine. S druge strane, tokom poslednje decenije prihodi od poreza na imovinu u državama OECD-a ne prelaze 2% učešća u BDP (OECD, 2006).

Međutim, čini se da je prisutniji najnoviji opšti trend poreskih reformi da se smanji oslanjanje na poreze na zarade, kao što je smanjen njihov udeo u periodu između 1990. i 2003. godine u 22 zemlje od tadašnjih 25 država članica OECD-a. Smanjeno oslanjanje na poreze na zarade u poslednjih nekoliko godina delom je nastalo zbog poreskih reformi, i to zbog povećanog oslanjanja na doprinose za socijalno osiguranje i/ili poreze na potrošnju. Može se očekivati da se savremene fiskalne reforme okrenu favorizaciji posrednih poreskih oblika, jer su oni manje primetni prosečnom obvezniku. Tako će evropski fiskusi prikupljati poreze i puniti budžet, prikriven iza realnih finansijskih transakcija, ujedno ostavljajući obveznika u stanju neznanja, ili bar zbunjenosti u pogledu postojanja obaveze. To potvrđuje i slika 1, gde se uočava da je posle svetske ekonomske krize prosečna stopa PDV u državama EU ostala na višem nivou, nego pre početka krize.



Slika 1: Kretanje prosečne opšte stope PDV-a u državama članicama EU

Izvor: Evropska komisija, 2018.

Porez na dobit jedan je od onih poreskih oblika preko kojeg vlade raznih država godinama pokušavaju da utiču na konkurenciju sopstvenih nacionalnih ekonomija. Za razliku od poreza na dohodak, uvođenje posebnog poreza – poreza na dobit korporacija – u savremenim poreskim sistemima počelo je u XX veku, i to 1913. godine u SAD, 1920. godine u Nemačkoj, 1948. godine u Francuskoj, a 1965. godine u Velikoj Britaniji.

Poreska osnovica kod poreza na dobit se do sredine 1980-ih značajno smanjila kao rezultat brojnih poreskih oslobođenja, kako bi se ostvario uticaj na ekonomski rast, ublažio uticaj inflacije na oporezive dobitke, ili kako bi se udovoljilo pojedinim lobističkim grupama. Od tog razdoblja pa do danas mnoge vlade pokušavaju da sprovedu razne reforme i da utiču na „standardizaciju” poreske osnovice. Od sredine 1980-ih većina industrijski najrazvijenijih zemalja je sprovodila reforme u sistemu poreza na dobit, pa se, slično napred navedenom porezu na dohodak, poreska politika sprovodi u cilju strategije proširenja poreske osnovice, odnosno smanjenja poreskih stopa što potvrđuje kalkulacija sačinjena u poslednjoj koloni Tabele 5.

Tabela 5: Kretanje najviših poreskih stopa na dobit kompanija u državama EU (1995–2019 u %)

država* / godina	1995	1999	2003	2007	2011	2015	2019	pad u %
Belgija	40,2	40,2	34,0	34,0	34,0	34,0	29,6	-26%
Bugarska	40,0	34,3	23,5	10,0	10,0	10,0	10,0	-75%
Češka	41,0	35,0	31,0	24,0	19,0	19,0	19,0	-54%
Danska	34,0	32,0	30,0	25,0	25,0	23,5	22,0	-35%
Nemačka	56,8	51,6	39,6	38,4	29,6	29,8	29,9	-47%
Estonija	26,0	26,0	26,0	22,0	21,0	20,0	20,0	-23%
Irska	40,0	28,0	12,5	12,5	12,5	12,5	12,5	-69%
Grčka	40,0	40,0	35,0	25,0	20,0	29,0	28,0	-30%
Španija	35,0	35,0	35,0	32,5	30,0	28,0	25,0	-29%
Francuska	36,7	40,0	35,4	34,4	36,1	38,0	32,0	-13%
Hrvatska	25,0	35,0	20,0	20,0	20,0	20,0	18,0	-28%
Italija	52,2	41,3	38,3	37,3	31,4	31,3	27,8	-47%
Kipar	25,0	25,0	10,0	10,0	10,0	12,5	12,5	-50%
Letonija	25,0	25,0	19,0	15,0	15,0	15,0	20,0	-20%
Litvanija	29,0	29,0	15,0	18,0	15,0	15,0	15,0	-48%
Luksemburg	40,9	37,5	30,4	29,6	28,8	29,2	24,9	-39%
Mađarska	19,6	19,6	19,6	21,3	20,6	20,6	10,8	-45%
Malta	35,0	35,0	35,0	35,0	35,0	35,0	35,0	0%
Holandija	35,0	35,0	34,5	25,5	25,0	25,0	25,0	-29%
Austrija	34,0	34,0	34,0	25,0	25,0	25,0	25,0	-26%
Poljska	40,0	34,0	27,0	19,0	19,0	19,0	19,0	-53%
Portugalija	39,6	37,4	33,0	26,5	29,0	29,5	31,5	-20%
Rumunija	38,0	38,0	25,0	16,0	16,0	16,0	16,0	-58%
Slovenija	25,0	25,0	25,0	23,0	20,0	17,0	19,0	-24%
Slovačka	40,0	40,0	25,0	19,0	19,0	22,0	21,0	-48%
Finska	25,0	28,0	29,0	26,0	26,0	20,0	20,0	-20%
Švedska	28,0	28,0	28,0	28,0	26,3	22,0	21,4	-24%
Velika Britanija	33,0	30,0	30,0	30,0	26,0	20,0	19,0	-42%
prosek EU	35,0	33,5	27,8	24,4	23,0	22,8	21,7	

Izvor: Evropska komisija, 2019.

(https://ec.europa.eu/taxation_customs/sites/taxation/files/taxation_trends_report_2019_statutory_rates.xlsx - obradio autor)

Globalizacija i različiti oblici regionalnog integrisanja ukinuli su prepreke stranim direktnim investicijama, ali ostala je jedna kontroverzna dilema savremene naučne oblasti o finansijama koja se odnosi se na to da li je porez na dobit preduzeća prevaljiv ili nije. Jedno od istraživanja (Wiji, Devereux i Maffini, 2012) koje je sprovedeno u periodu 1996–2003. godine na uzorku od 55.082 kompanije u devet evropskih zemalja identifikovalo je korelaciju između radničkih plata i poreske stope na

dobit. Naime, po kalkulacijama autora, svako povećanje direktnih poreza za 1 dolar smanjuje zaradu za 49 centi. Nijedan rad ne može odgovoriti gde se završavaju granice prevaljivanja, jer se dalje, kroz privredne tokove, odigravaju procesi kao reakcija na uvedenu ili izmenjenu poresku obavezu. Na to utiču brojni faktori, bilo da su subjektivni ili konjunkturni, s obzirom da niko ne želi da prihvati bolnu činjenicu da je upravo on taj koji definitivno treba da podnese poreski teret i otuda trud da se to izbegne ili teret odgovornosti prebaci na druge. Panel istraživanje 72 zemlje u vremenskom rasponu od 22 godine potvrđuje značajnu statističku vezu između korporativnih poreza i zarada proizvodnih radnika. Pojedini autori (Hassetti i Mathur 2006) ističu još veću korelaciju između te dve veličine, odnosno da rast poreza na dobit od 1% dovodi do istovetnog procenta pada zarada. Interesantno je da se rast poreza na dohodak u navedenom istraživanju ni na koji način ne uočava kao uticaj na kretanje zarada zaposlenih.

2.1.3 Pojam dohotka i teorijske klasifikacije sistema poreza na dohodak građana

Već dugo pravna i ekonomska teorija ne uspevaju da se usaglase oko odgovarajuće definicije dohotka, jer postoje različita poimanja samog pojma koji treba definisati. Ekonomisti koji se bave javnim finansijama tradicionalno se služe standardom koji su postavili ekonomisti iz prve polovine XX veka Robert Haig i Henri Simons: „Dohodak je novčana vrednost neto povećanja mogućnosti potrošnje pojedinca u određenom vremenu. To je jednako stvarnom iznosu potrošnje u nekom vremenu uvećanom za neto prirast bogatstva” (Rosen, 1999).

Poreske reforme ka stalnom širenju osnove poreza na dohodak građana posledično vode i izmeni u teorijskom određenju dohotka u fiskalnoj ekonomiji. U definisanju pojma dohotka postoje dva temeljna koncepta fiskalne ekonomije:

- teorija izvora – kao uži koncept, i
- teorija čistog prinosa, prirasta bogatstva ili porasta čiste imovine – kao širi koncept.

U teoriji izvora oporezivim dohotkom smatraju se samo novčana primanja i primanja u naturi, koja redovno potiču iz trajnih izvora i nisu prolaznog karaktera.

Teorija izvora bila je zastupljena kako u engleskom porezu na dohodak iz 1799. godine, tako i u pruskom porezu na dohodak iz 1851. godine (Mijatović, 2007). U teoriju izvora u širem smislu ubrajaju se još neke srodne teorije koje sistematizuju razne koncepte dohotka, razvrstavajući ove teorije na sledeći način:

- teorija fonda za potrošnju (po kojoj dohodak čine godišnji prihodi jednog lica koji se mogu utrošiti bez pogoršanja imovnog stanja njihovog primaoca);
- teorija periodičnosti (po kojoj dohodak čine svi prihodi koje u približno istoj visini redovno prima određeno lice);
- teorija proizvodnje (po kojoj dohodak predstavlja prinos iz jedne privredne delatnosti);
- teorija prinosa (po kojoj je dohodak zbir svih prinosa koji jednom licu pritiču u toku jednog privrednog perioda).

Navedene teorije polaze od različitih ekonomskih kriterijuma u definisanju pojma dohotka, a sve imaju zajednički imenitelj, jer je u fokusu svih nabrojanih teorija karakter izvora dohodaka koji garantuje njihovu periodičnost i stalnost, pa su upravo zbog toga i sve ove teorije – teorije izvora.

Prema ovim teorijama, dohodak je u vezi sa stalnim izvorima koji garantuju redovan priliv čistih prihoda određenom licu. Međutim, ovim je umesto definisanja pojma dohotka problem prebačen na teren stalnosti izvora koji obezbeđuju redovni priliv dohotka. Naime, najveći broj prihoda koje su pojedinci krajem XIX veka sticali zadovoljavao je kriterijume teorije izvora: stalnost izvora, sigurnost i redovnost prihoda (zarada, renta, autorska naknada, dobit iz poslovanje u slučaju prihoda preduzetnika). Ipak, sa fiskalnog stanovišta postoje veoma značajni prihodi koji ne mogu biti obuhvaćeni ovim pristupom, jer nisu redovni prihodi iz stalnih izvora. Najočigledniji slučaj su prihodi po osnovu kapitalnih dobitaka, nasledstva, dobici na lutriji i sl.

Ključna razlika između teorije izvora i teorije čistog prinosa je u tome da li će predmet oporezivanja obuhvatiti samo one dohotke koji potiču iz stalnih izvora ili će se obuhvatiti i svi drugi prihodi bez obzira odakle potiču. Teorija čistog prinosa predstavlja noviji teorijski doprinos u definisanju pojma dohotka u poreskom pravu i znatno je sveobuhvatnija. Osnivač teorije čistog prinosa bio je nemački autor Šanc (Schanz), a kasnije su je razvijali američki sledbenici Hejg (Haig) i Simons (Simons). Šanc je dohodak računao kao porast čiste imovine (akumulacija bogatstva) na kraju razdoblja u

odnosu na vrednost imovine na kraju prethodnog razdoblja (Mijatović, 2007), pri čemu je u obzir uzimao i jednokratne poraste imovine – vrednost usluga koje dobijamo od drugih (npr. nasleđstva i lutrije). Dohodak postaje nezavisan od frekvenci, učestalosti, realizacija ili izvora i predstavlja novčanu vrednost neto mogućnosti potrošnje pojedinca u određenom vremenu. Haig i Simons su definiciju ovakvog dohotka decenijama kasnije preuzeli, dalje popularizovali i propagirali na anglosaksonskom pravnom području pod nazivom *comprehensive (income) tax*. Od tada se ova teorija naziva po imenima njenih rodonačelnika: Šanc-Hejg-Simonsovom teorijom, odnosno SHS-teorijom. Šanc-Hejg-Simonsov (SHS) tip sintetičkog poreza na dohodak je više od jednog veka osnovni princip oporezivanja dohotka u razvijenim državama.

Tendencije u savremenim poreskim sistemima oporezivanja idu prema stvarnoj ekonomskoj snazi, uz što šire postavljanje poreske osnovice, paralelno sa sniženjem poreskih stopa, pa je danas opšte prihvaćena teorija čistog prinosa.

Savremena fiskalna ekonomija razlikuje nekoliko koncepata oporezivanja dohotka fizičkih lica. Pre upuštanja u analizu različitih sistema oporezivanja dohotka građana neophodno je navesti kriterijume na osnovu kojih se klasifikacije vrše:

- kriterijum koji pokazuje da li se obveznikova poreska situacija u odnosu na ostvareni dohodak sagledava analitički, tj. da li se svaka pojedina vrsta prihoda oporezuje zasebnim porezom ili sintetički, sabiranjem svih vrsta prihoda;
- kriterijum obuhvatnosti ekonomskih i socijalnih prilika poreskog obveznika, koji pokazuje da li se prilikom utvrđivanja visine poreske obaveze vodi računa o ukupnim ekonomskim i socijalnim uslovima u kojima fizičko lice kao obveznik poreza živi.

Na osnovu ovih kriterijuma razvila su se tri sistema oporezivanja dohotka građana, i to:

- cedularno oporezivanje;
- sintetičko oporezivanje;
- kombinovano ili mešovito oporezivanje.

U evropskoj praksi se retko sreću teorijski čisti modeli, češće su prisutni sistemi kod kojih dominiraju karakteristike jednog od tih modela. Tendencije u poreskim reformama s kraja XX veka u zakonskoj praksi skandinavskih i tranzicijskih zemalja bivšeg socijalističkog bloka dovele su do formiranja novih oblika oporezivanja (sistem oporezivanja dohotka dvojnim poreskim stopama – dualno oporezivanje i koncept oporezivanja dohotka građana sa jedinstvenom poreskom stopom – u literaturi poznat

kao sistem *flat* oporezivanja), ali o njima možemo govoriti samo kao o izvedenim, hibridnim oblicima, jer su nastali kombinacijom karakteristika osnovnih koncepata.

Čist cedularni model

Prema kriterijumu obuhvatnosti poreske situacije poreskog obveznika, cedularno oporezivanje predstavlja koncept oporezivanja kod kojeg se svaka vrsta obveznikovih prihoda sagledava analitički, odnosno posebno i parcijalno. Tako utvrđeni prihod oporezuje se proporcionalnom poreskom stopom, posebno utvrđenom upravo za svaku vrstu prihoda (posebno se oporezuju prihodi od poljoprivrede, zarade, prihodi od kapitala, od zakupnine, autorske naknade itd.). Kod cedularnog oporezivanja se ne utvrđuje ukupna visina prihoda kao njihov zbir, tj. dohodak obveznika.

S obzirom na to da se kod cedularnih poreza oporezuje svaki pojedinačni izvor prihoda, ovi porezi su analitičkog karaktera. U pogledu obuhvatnosti ekonomske i socijalne situacije poreskog obveznika, cedularni porezi su objektni, jer u obzir uzimaju samo činjenice vezane za predmet oporezivanja: vrstu i veličinu prihoda, a ne subjektivne okolnosti poreskog obveznika. Dakle, ovaj model ne uvažava lične životne okolnosti obveznika i upravo se to ističe kao jedan od najznačajnijih nedostataka, jer ne omogućuje ostvarivanje principa pravičnosti. Budući da postoji onoliko poreza na prihod koliko prihoda poreski obveznik ostvaruje, fiskalna politika ima mogućnost da selektivnim poreskim pristupom određene prihode favorizuje, odnosno diskriminiše.

Ovakav način oporezivanja je karakterističan za poreske sisteme bivših evropskih socijalističkih zemalja, gde su posebno oštro bile oporezovane cedule koje su se odnosile na prihode od samostalnih delatnosti, autorskih honorara i sl., jer se tako pokušalo destimulisati stvaranja elite – kapitalista. Zanimljivo je da neki autori uočavaju „ironiju da poreski sistemi razvijenih evropskih zemalja, prvenstveno zbog preferencijalnog tretmana dohodaka od kapitala, imaju sve izraženiji element cedularnosti” (Blažić, 2006). Za cedularno oporezivanje je karakteristična tehnika naplate poreza kroz odbitak. Naime, do Drugog svetskog rata porez na dohodak građana plaćao se tek na kraju isteka kalendarske (ili poreske godine), što znači da poreski obveznik nije unapred znao koliku će poresku obavezu po osnovu ostvarenih neto prihoda imati na kraju godine. Ratni troškovi zahtevali su redovni i sukcesivni priliv javnih prihoda u državni budžet (a posebno prihoda od poreza na dohodak građana, kao veoma izdašnog javnog prihoda u razvijenim kapitalističkim ekonomijama). Zbog toga

je, počev od 1943. godine, u SAD počeo da se primenjuje metod plaćanja poreza na dohodak građana po odbitku,⁶ koji je nakon rata prihvaćen i u drugim državama.

Čisti globalni model

Sintetički porez na dohodak građana, koji je takođe poznat i pod nazivima globalno, sintetičko ili jedinstveno oporezivanje dohotka, neposredni je porez kojim se oporezuju građani, a čiji je objekat dohodak. Sintetički porez na dohodak, u odnosu na kriterijum obuhvatnosti poreske situacije obveznika, predstavlja jedinstven porez. Naime, suština ovog poreskog oblika je u sabiranju svih obveznikovih prihoda i njihovo podvođenje pod jedinstvenu progresivnu poresku stopu. Činjenica da se tokom godine vrši akontaciono oporezivanje pojedinih vrsta prihoda ne menja sintetički karakter ovog poreza, jer se na kraju godine plaćeni akontacioni porezi, kao poreski kredit, odbijaju od utvrđenog godišnjeg poreza.

Dakle, globalni model je sa stanovišta obuhvatnosti poreskih prilika sintetički, jedinstven porez, dok je to sa stanovišta obuhvatnosti materijalnih i socijalnih prilika obveznika subjektan porez. Istočnoevropske zemlje su na početku tranzicije, radi uprošćavanja administrativnih procedura, usvojile sintetičko oporezivanje dohotka bez prethodno sprovedene reforme poreske administracije. To se pokazalo kao velika greška, jer je trebalo mnogo informacija od poreskih obveznika, pribaviti, obraditi i kontrolisati, što se pokazalo kao nemoguća misija. Naime to je praktično značilo, tj. i dalje znači da se kod ovakvog poreskog oblika utvrđuje stvarna ekonomska sposobnost obveznika poreza, koja u velikoj meri zavisi od njegovih materijalnih, ličnih i porodičnih prilika, koji se sintetičkim oporezivanjem uvažavaju sistemom poreskih izuzimanja, odbitaka, oslobođenja i olakšica. Kako Popović (2006) navodi nedvosmisleno je prisustvo brojnih političkih, ekonomskih, socijalnih, poresko-tehničkih ili finansijskih razloga poreskih oslobođenja. Usled toga vlade odlučuju da pruže ustupke kojim se obveznikov poreski teret umanjuje u odnosu na situaciju koja bi postojala da povlastica nije odobrena.

Sintetičkim godišnjim dohotkom obezbeđuje se veća horizontalna pravičnost u odnosu na cedularno oporezivanje. Građani sa jednakim dohotkom su jednaki pre

⁶ Poznat u literaturi na eng. *withholding tax* ili *retention tax*

oporezivanja i podležu plaćanju istog godišnjeg poreza na dohodak. I na kraju, važna prednost sintetičkog oporezivanja dohotka jeste neutralnost, tj. simetričan tretman različitih komponenti prihoda.

Hibridni modeli oporezivanja – modaliteti

U praksi evropskih poreskih sistema su se iskristalisali „novi” pristupi u oporezivanju dohotka pojedinaca. Motivi za promenu pristupa su raznoliki, pa među njima nalazimo tendenciju da se povoljnijim tretmanom prihoda od kapitala povećaju štednja i investicije (domaće i strane), potrebu za pojednostavljenjem poreskih propisa smanjenjem troškova njihove primene, nameru da se oporezivanje dohotka pojednostavi i sl. Mora se naglasiti da to ipak nisu potpuno novi poreski oblici, već hibridni, tj. mnogi njihovi elementi sadržani su u standardnim modelima – cedularnom i sintetičkom. U hibridne modele oporezivanja spadaju:

- dualni porez na dohodak;
- proporcionalni porez na dohodak (*flat tax*).

Dualni porez ima izrazite karakteristike i sintetičkog i analitičkog poreza na dohodak. U ovom modelu u oporezivanju se na prihode od kapitala, tzv. fundirane prihode (kamate, dividende, rente...) primenjuje proporcionalna poreska stopa, dok se na dohodak od rada odn. nefundirane prihode (zarade, nadnice, plate i sl.) primenjuje progresivna poreska tarifa. Ovakva podela poreske osnovice nudi dodatni stepen slobode za poresku politiku, koji se potencijalno može koristiti za prevazilaženje nekih problema sintetičkog oporezivanja dohotka.

Najznačajnije zamerke dualnom modelu oporezivanja leže u narušavanju principa pravičnosti i neutralnosti oporezivanja. Dualni porez oporezuje različite izvore prihoda na različiti način, nasuprot sintetičkom oporezivanju koje poreski isto tretira sve prihode nezavisno odakle potiču. Time dualno oporezivanje ne ostvaruje ni načelo horizontalne pravičnosti, jer poreski obveznici iste ekonomske snage plaćaju različite iznose poreza u zavisnosti od vrste prihoda. Ukoliko se zanemare nedostaci, dualni model je i dalje privlačan zbog povoljnog efekta na štednju i investicije, pa time utiče na priliv spoljnog kapitala, što dovodi do povećanja BDP-a, širenja poreske osnovice i, posledično, povećanja prihoda od poreza. Sa druge strane, protivnici dualnog sistema naglašavaju pad poreskih prihoda usled smanjenja poreskih stopa na prihod od kapitala. Poreske vlasti se rukovode i zrelošću poreskih administracija kod odluke da li uvesti

dualni koncept. Naime ako će se oporezivanje prihoda od kapitala završiti na izvoru, bez obaveze da se podnese godišnja poreska prijava, to posledično smanjuje troškove poreske uprave. Smanjenje broja odbitaka i pojednostavljenje poreskih procedura smanjuje posledično i troškove prikupljanja poreza.

Flat tax bi se doslovno mogao prevesti kao sistem oporezivanja jednom poreskom stopom, koja je jednoobrazna i proporcionalna. Flat porez predstavlja koncept poreza na dohodak fizičkih lica, čiji su tvorci Robert Hol i Alvin Rabuška, koji su 80-ih godina XX veka predložili zamenu postojećeg sistema poreza na dohodak u SAD jednostavnijim sistemom oporezivanja po proporcionalnoj poreskoj stopi i 1995. godine izašli sa konkretnim predlogom da to bude stopa od 19%. Taj koncept oporezovanja je bio u središtu kampanje predsedničkog kandidata Stiva Forbsa (Rosen, 1999).

Jedna od glavnih prednosti ove vrste poreza je to što utiče na smanjenje distorzija koje nastaju oporezivanjem. Neoporezivanjem prihoda od kapitala rešen je problem dvostrukog oporezivanja štednje, dok s druge strane, flat porez povećava efikasnost u radu, jer progresivno oporezivanje destimuliše radno angažovanje. Jedna od najvećih prednosti ovog poreskog oblika je njegova administrativno-tehnička jednostavnost, koja je postignuta eliminisanjem brojnih poreskih olakšica, propisivanjem samo jedne poreske stope i plaćanjem poreza na dohodak od rada po odbitku. Pojednostavljenje utiče na smanjenje troškova administriranja, čime se sprečava i erozija poreske osnovice koja je primetna kod progresivnog oporezivanje dohotka, gde su propisane brojne poreske olakšice. Nepravičnost oporezivanja je jedna od češćih kritika flat poreza, pre svega, zbog primene stope koja je ista za sve nivoe dohotka.

Ovaj oblik poreza, postaje sve popularniji u državama nekadašnjeg istočnog bloka. Kako navodi Kesner-Škreb, „prva ga je uvela Estonija 1994. godine, a do 2005. godine uvele su ga još Letonija, Litvanija, Rusija, Ukrajina, Slovačka, Gruzija i Rumunija. Svima je zajedničko da se dohodak oporezuje po jednoj graničnoj stopi, te da je ukidanjem izuzeća i oslobođenja omogućeno širenje poreske osnovice i snižavanje poreske stope” (Kesner-Škreb, 2005).

Kod flat poreza, takođe postoji i egzistencijalni minimum, čime se indirektno uvodi progresivnost u oporezivanje. Cilj ovog koncepta poreza na dohodak je u kreiranju jednostavnijeg sistema oporezivanja dohotka fizičkih lica, a to se najbolje

postiže time što se eliminiše potreba da se podnose godišnje poreske prijave, kao i oslobođanja i olakšice koje karakterišu sintetički porez. Prelaskom sa sintetičkog na sistem *flat* poreza narušava se vertikalna pravičnost u oporezivanju, a direktna progresija u oporezivanju dohotka prerasta u indirektnu. Stoga su zakonodavci u evropskim državama, da bi ublažili negativan efekat na vertikalnu pravičnost u oporezivanju, često pribegavali propisivanju visokog standardnog ličnog odbitka, kako bi indirektna progresija u oporezivanju bila što oštrija. Naime, jasno je da nije svaka reforma išla u pravcu uvođenja modela oporezivanja u kome bi se dotadašnje stope zamenile jednom, i to najvećom koja postoji, pa se sa poreskog tereta lica sa visokim dohotkom fokus pomerio na srednju klasu, tj. na lica sa srednjim i nižim dohotkom.

2.1.4 Oporezivanja imovine u statici

Teorija poznaje razne brojne podele poreza, kao što su podele na direktne i indirektno, centralne i lokalne, fundirane i nefundirane, redovne i vanredne, objektne i subjektne i sl. Za ovu analizu najinteresantnija je podela na statičke i dinamičke. Prelaz imovine iz vlasništva jednog lica u vlasništvo drugog lica, bilo da je praćena naknadom (kupoprodaja) ili bez nje (npr. zaostavština ili poklon), predstavlja imovinu u dinamici, kao svojevrsni oblik „nastajanja i rasta imovine”. Uprošćeno, ako poreski objekat kao ekonomsku snagu posmatramo sa aspekta posedovanja onda ga smatramo „u statici“, a ako posmatramo kao transfer onda ga smatramo „u dinamici“.

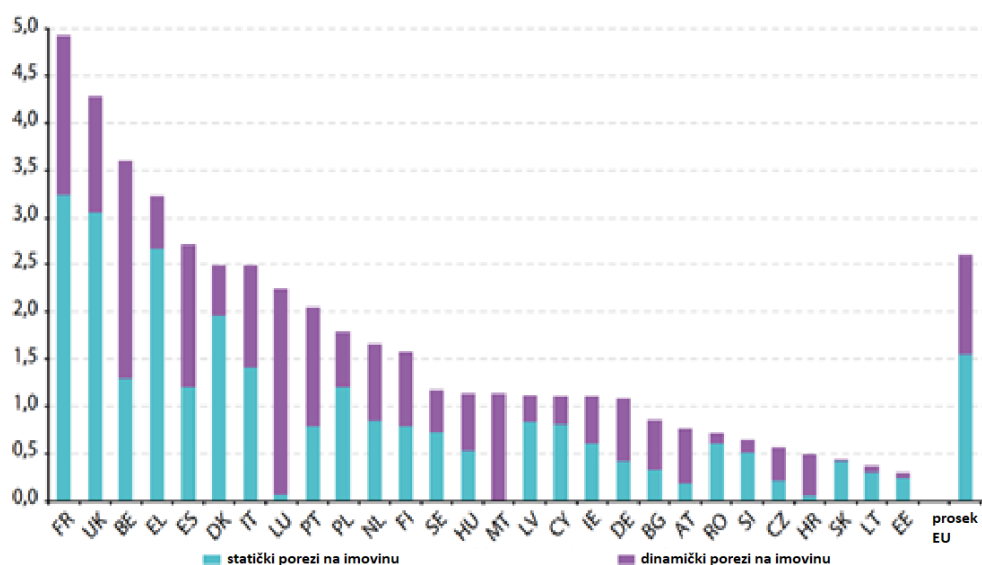
Porez na imovinu predstavlja značajan porez za lokalnu vlast u mnogim državama širom sveta, ali je ovaj oblik poreza retko gde politički popularan. Kritikovan kao nepravedan, zbog toga što nije u skladu sa mogućnostima plaćanja i neadekvatan, jer ne obezbeđuje dovoljno prihoda gradovima i opštinama za potrebe pokrića rashoda. Njegovi negativni efekti na stanovanje, korišćenje zemljišta i urbanistički razvoj su takođe bili predmet kritike, međutim, bez obzira na brojne zamerke, porez na imovinu može da obezbedi značajan izvor prihoda za lokalne samouprave. „Konfiguracija” politike poreza na imovinu zbog toga ima značajne posledice na ukupan rad opštinskih uprava.

Porez na nekretnine (u literaturi najčešće poznat: *Recurrent taxes on immovable property*) pripada grupi poreza na imovinu, tzv. statički oblik oporezivanja imovine i

sve analize u disertaciji biće fokusirane na taj oblik. Kod poreza na imovinu osnovica se, u zavisnosti od imovine, određuje kao:

- porez na vlasništvo nad imovinom;
- porez na prinos i
- porezi na transakcije imovinom.

Poreski objekat kod poreza na imovinu je pravo svojine na nepokretnosti, a modaliteti sticanja tog prava mogu biti različiti: od pravnih poslova *inter vivos* (kupovina, poklon, razmena), preko upisa prava svojine u zemljišne knjige, prenosa tapije (retko), zaključenja ugovora, ili na osnovu rešenja nadležnog državnog organa (eksproprijacija, restitucija) i sl.



Slika 2: Učešće statičkih i dinamičkih poreza na imovinu u BDP zemalja EU

Izvor: Taxation Trends in Europe 2019, str. 47.

Porezi na imovinu (ovde se misli na sve pojavne oblike i u statici i u dinamici) imaju relativno malo učešće u poreskom sistemu EU, koje se bolje mogu sagledati na slici 2. Premda su zabeležili rast u poslednjoj deceniji, pa su sa učešća od 5,6% u ukupnim javnim prihodima 2009. godine narasli na 6,6% u 2017. godini, sa učešćem od oko 1,5% u slučaju statičkih poreza na imovinu. Generalni sud o tome da porez na nepokretnosti, kao i porez na neto imovinu, nema u savremenim državama „jači“ fiskalni efekat, unekoliko koriguju anglosaksonske zemlje i Japan. Od evropskih država,

sa učešćem statičkih poreza na imovinu u BDP-u dominiraju Francuska i Grčka, sa 3,2%, odnosno 2,7%.

Karakteristike poreza na imovinu

Postoji nekoliko karakteristika poreza na imovinu koje ih razlikuju od ostalih poreza. Za razliku od PDV-a koji plaćamo potpuno nesvesno u malim iznosima sa svakom dnevnom kupovinom, poreza na imovinu smo itekako svesni. Naime, porez na imovinu se generalno plaća direktno od strane poreskih obveznika u periodičnim iznosima. To znači da su poreski obveznici svesniji poreza na imovinu nego na druge poreze, i obično se protive njegovom povećanju. Pored toga, porez na imovinu finansira vidljiva javna dobra, kao što su održavanje puteva, odnošenje otpada i gradnju parkova. Jasno je da je vidljivost poželjna iz perspektive donošenja odluka, pošto podiže svest poreskih obveznika o troškovima usluga koje pružaju lokalne vlasti.

Osnovica poreza na imovinu je relativno neelastična, što znači da se ne povećava automatski tokom vremena. Porezi na imovinu zasnovani su na proceni tržišne vrednosti, a vrednost imovine generalno sporije reaguje na godišnje promene u ekonomskim aktivnostima u odnosu na prihode. Kao i kod vidljivosti, neelastičnost dovodi do veće odgovornosti, jer organi oporezivanja moraju da povećaju poresku stopu kako bi povećali prihode od poreza, što iz političke perspektive vodi do većeg protivljenja poreskih obveznika. Poresko pravo nalaže da porez na imovinu treba planirati tako da ispunjava brojne principe javnih finansija, kao što su jednakost i efikasnost. S druge strane, primeri sprovođenja poreza na imovinu pokazuju da se u realnosti ovaj porez sprovodi znatno drugačije od onoga što principi sugerišu. Politički pritisak da se održi poresko opterećenje na istom nivou, kako bi se izbeglo nezadovoljstvo glasača, ili da se razvije poreska politika koja će favorizovati jednu grupu poreskih obveznika – često prevazilazi ekonomske principe. Takođe, mere poreske politike znaju da daju rezultate niže od očekivanih i efekte lošije od planiranih jer ih obveznici mogu osujetiti putem organizovanog pritiska na razvodnjavanje i pogrešnu primenu poreskih propisa, skrivanje predmeta oporezivanja, prelazak u sivu ili paralelnu ekonomiju, namernog promovisanja loših poreskih rešenja, pa čak i otvorenim pobunama i revoltima. Na svetskoj sceni u kojoj su zemlje većinom članice svetske trgovinske organizacije i proklamovanja globalizacije prisutne su brojne kulturne, političke i ekonomske barijere prema mobilnosti faktora proizvodnje, pa je upitan

koncept *voting by feet* (glasanje nogama) kao model kojim bi se moglo opisati ponašanje birača, prilikom odabira poreske jurisdikcije koja im se čini privlačnija (Sokol, 2008).

Poreski obveznici takođe nisu naklonjeni porezu na imovinu ni zbog načina njegove primene, a posebno kada se procenjena tržišna vrednost koristi kao poreska osnovica. Dok se PDV i porez na dohodak zasnivaju na tokovima prihoda ili prodaje, merljivih ekonomskih aktivnosti na osnovu kojih se uvodi porez, kod poreza na imovinu koristi se procena, što dovodi do neslaganja između obveznika i države tj. poreskih vlasti. Ukoliko postoji sistem „samoprocene”, kao na primer, u Rusiji, Rumuniji, Turskoj ili Tunisu, vlasnici teže da potcene⁷ svoju imovinu kako bi platili manji porez, dok će se, ukoliko postoji „zvanični” (katastarski) sistem procene, vlasnici osećati da je njihova imovina precenjena kako bi im bio naplaćen veći porez. Neko mora da odredi poresku osnovicu poreza na imovinu, pa nije iznenađujuće da su zbog toga rezultati procene često ocenjeni kao nepravični i proizvoljni. Ovaj problem se jedino može izbeći kada je imovina koja je predmet oporezivanja prodana (u dogovoru između kupca i prodavca), pa postoji konkretni dokaz o ceni u vidu kupoprodajnog ugovora.

Sa gledišta lokalnih vlasti, porez na imovinu se generalno smatra dobrim porezom, zbog toga što je imovina nepokretna – nije moguće promeniti lokaciju zbog nametnutog poreza, niti se imovina može sakriti kako bi se porez izbegao. Iako različite poreske stope kod poreza na imovinu mogu dugoročno uticati na to gde će se ljudi opredeliti za stanovanje, ovi efekti su značajno manjeg obima u odnosu na one koji bi nastali kada bi porezi na dohodak i promet bili nametnuti na lokalnom nivou.

Kao redovan porez, naplaćivan u redovnim prilikama, porez na nepokretnosti mora imati jako niske stope, jer bi u suprotnom došlo do određenih negativnih efekata. Jedan od tih efekata bio bi nepravedno stavljanje u bolji položaj obveznika koji imaju najveći deo svog bogatstva u pokretnoj imovini, koja često nije oporezovana. Takođe, preterano opterećenje nepokretnosti može destimulisati štednju i želju za akumulacijom kapitala.

⁷ Svetska ekonomska kriza je istakla pravi značaj adekvatnog kalibriranog, usklađenog i profesionalnog sistema procene vrednosti, s obzirom da se samo na taj način može postaviti štiti različitim špekulantima na tržištu nekretnina koji nerealno iskazuju vrednost nepokretnosti i narušavaju napore da se finansijska tržišta održe stabilnim (Vasiljević, 2016.)

Porezi na stambene objekte su naročito pogodni za finansiranje rashoda lokalne samouprave, jer ih plaća lokalno stanovništvo koje i koristi lokalne usluge. Koristi ostvarene od lokalnih službi (na primer, parkovi pored tih stambenih objekata, domovi zdravlja u blizini, putevi, prevoz, škole), kao i porezi koji se koriste za finansiranje ovih usluga, kapitalizuju se u vrednosti imovine. Pretpostavka je da će i jedno i drugo prerasti u veću vrednost imovine, s obzirom na to da su poreski obveznici spremni da plate više za bolje usluge i niže poreske stope. Kada poreski obveznici „premeštaju” svoj dohodak ili mesto gde troše novac, to očigledno dovodi do pada u javnim prihodima, a pad izaziva potencijalno povećanje poreskih stopa, kako bi se održao barem prethodni nivo prihoda. Povećanje poreskih stopa pak podstiče veće izbegavanje poreza, te se dolazi do negativnog trenda uzajamnog povećavanja poreza i pada prihoda uprkos povećanjima.

Postoje rešenja koja mogu delimično rešiti gubitak lokalnih prihoda kada je ekonomska aktivnost premeštena iz oblasti sa višim u oblast sa nižim porezima. Ipak, u većini slučajeva određena rešenja dovode do sužavanja autonomije lokalne samouprave. Na primer, lokalne vlasti mogu pristati na to da centralna ili pokrajinska regionalna vlada upravlja porezima, pa čak i da naplaćuje i deli prikupljene poreze. Ovaj rezultat nije najpovoljniji, jer centralna vlast prikuplja poreze, ali ipak ne ostvaruje potpunu korist od njih, pa nema velikog interesa za prikupljanje poreza i upravljanje porezima.

Tabela 6: Učesće poreza na imovinu statički u BDP zemalja EU (u %)

država* / godina	2005	2008	2011	2014	2017	u mil EUR u 2017	odnos 2017/2005
Austrija	0,2	0,2	0,2	0,2	0,2	709 €	-10%
Belgija	1,2	1,2	1,3	1,3	1,3	5.700 €	7%
Bugarska	0,1	0,2	0,3	0,3	0,3	165 €	138%
Češka	0,2	0,1	0,2	0,2	0,2	409 €	40%
Danska	1,8	1,9	2,0	2,0	2,0	5.732 €	9%
Estonija	0,3	0,3	0,3	0,3	0,2	58 €	-15%
Finska	0,4	0,5	0,6	0,7	0,8	1.774 €	80%
Francuska	1,9	2,0	3,0	3,2	3,2	74.189 €	71%
Grčka	0,8	0,8	1,9	2,5	2,7	4.803 €	214%
Holandija	0,6	0,5	0,6	0,9	0,9	6.291 €	53%
Hrvatska	0,0	0,0	0,0	0,0	0,1	26 €	103%
Irska	0,6	0,7	0,8	1,0	0,6	1.775 €	1%
Italija	0,8	0,6	0,6	1,7	1,4	24.383 €	80%
Kipar	0,9	1,4	0,8	1,2	0,8	159 €	-10%
Letonija	0,6	0,4	0,8	0,8	0,8	228 €	31%
Litvanija	0,3	0,3	0,3	0,3	0,3	127 €	-11%
Luksemburg	0,1	0,1	0,1	0,1	0,1	38 €	-20%
Mađarska	0,2	0,3	0,3	0,5	0,5	654 €	134%
Malta	0,0	0,0	0,0	0,0	0,0	- €	nezastupljen
Nemačka	0,4	0,4	0,4	0,4	0,4	13.969 €	-4%
Poljska	1,3	1,2	1,1	1,2	1,2	5.587 €	-7%
Portugalija	0,5	0,6	0,7	0,8	0,8	1.566 €	54%
Rumunija	0,5	0,6	0,7	0,6	0,6	1.122 €	17%
Slovačka	0,4	0,4	0,4	0,4	0,4	361 €	-2%
Slovenija	0,4	0,4	0,5	0,5	0,5	221 €	23%
Španija	0,7	0,8	1,0	1,3	1,2	13.954 €	74%
Švedska	0,9	0,7	0,7	0,8	0,7	3.432 €	-16%
Velika Britanija	2,9	3,0	3,1	3,1	3,1	71.318 €	4%

Izvor: Preradio autor, Taxation trends in the European Union, Eurostat 2019 edition, str. 242

Premda fiskalno skroman, porez na imovinu zahteva značajne upravljačke napore u prikupljanju i nadležnosti. Osnovna poenta je u tome da lokalne vlasti na najbolji način obavljaju svoju dužnost kada nameću poreze na nemobilnu osnovicu, jer će u suprotnom podsticaji za izbegavanje poreza narušiti dugoročnu stabilnost poreza. Navedeno ukazuje na važnu karakteristiku poreza na imovinu i kriterijum po kom lokalni porezi treba da budu nametnuti na nemobilnu osnovicu.

Interesantno je navesti i relikte napuštenih poreskih oblika, kao što je porez na neto bogatstvo (u nastavku će se naizmenično koristiti i termin neto imovina). Brojne

evropske zemlje su uvele porez na neto imovinu, ali su od istog odustale. Ako posmatramo period od 1990. godine, od 12 zemalja koje su ga tada imale u poreskom sistemu, danas ga imaju samo tri. Naime, navedeno oporezivanje je postojalo decenijama u poreskim sistemima skandinavskih zemalja, a ukinuto je prvo u Danskoj 1997. pa Finskoj 2006. godine. Danas samo tri države u Evropi praktikuju taj porez, i to Švajcarska, Španija i Norveška.

U Norveškoj je u 2016. godini udeo poreza na neto bogatstvo u ukupnim prihodima iz poreza bio 1,1% (*The Norwegian Tax Administration*). Iste poreske stope se primenjuju na teritoriji cele države, ali se plaćaju različitim organima: većina (u visini od 0,7%) plaća se opštini, dok se 0,15% plaća centralnoj vlasti. Imovina koja je predmet oporezivanja obuhvata finansijska sredstva i nepokretnosti. Stopa norveškog poreza na neto bogatstvo je linearna. Bogatstvo koje prelazi prag oslobođenja od poreza od 1.480.000 kruna (oko 154.000 evra) oporezuje se po stopi od 0,85%. U Španiji, 0,5% ukupnih poreskih prihoda ostvaruje se kroz oporezivanje neto bogatstva (Drometer i dr, 2018).

Tabela 7: Pregled evropskih zemalja koje imaju porez na neto imovinu

Država	Godine uvođenja i ukidanja zakona o porezu na neto imovinu	
Austrija	1954.	ukinut 1994.
Danska	1903.	ukinut 1997.
Finska	1919.	ukinut 2006.
Francuska	1982.	ukinut 2017.
Holandija	1965.	ukinut 2001.
Irska	1975.	ukinut 1978.
Island	1970.	ukinut 2015.
Luksemburg	1934.	ukinut 2006.
Nemačka	1952.	ukinut 1997.
Norveška	1892.	na snazi
Španija	1977.	ukinut 2008, ali ponovo uveden 2011.
Švajcarska	1840.	nije konfederacijski, već ga kantoni uvode
Švedska	1947.	ukinut 2007.

Izvor: OECD, 2018.

Napomene uz tabelu:

- Danska je 1989. godine prvo smanjila stopu poreza na neto imovinu i ukinula ga u potpunosti 1997. godine
- Finska je ukinula porez na neto imovinu 2006. godine kroz reformu sistema „motivisanu činjenicom da je pružao brojne mogućnosti da se izbegne” (Edwards, 2019).
- Francuska je ukinula porez na neto imovinu u 2017. godini, nakon što su mnogi novinski članci primetili da bogati preduzetnici i slavne ličnosti beže iz zemlje, poput glumca Žerard Depadjea i Bernara Arno, vlasnika grupacije LVMH Moët Hennessy Louis Vuitton (Vasić, 2012). Poreske vlasti Francuske su procenile da je „oko 10.000 ljudi sa imovinom vrednom 35 milijardi evra napustilo Francusku u proteklih 15 godina“ (Edwards, 2019).
- Nemačka je ukinula porez na neto imovinu 1997. godine nakon što ga je Ustavni sud oborio zbog nejednakosti u tretmanu različitih vrsta imovine.
- Irska je uvela porez na neto imovinu 1975. godine u pokušaju da niveliše socijalne nejednakosti, ali kako je zakon bio prepun izuzeća, prikupio je malo novca, te je zbog visokih administrativnih troškova iz poreskog sistema definitivno isključen 1978. godine.
- Holandija je 2001. godine ukinula porez na neto imovinu i zamenila ga porezom na dohodak po pretpostavljenom fiksnom povraćaju/prinosu od 4% na finansijska sredstva. Novim porezom zamenjeni su prethodni lični porezi na prihod od kapitala.
- Norveška zadržava porez na bogatstvo, ali je 2014. godine ukinula porez na nasledstvo, jer se smatrao nepoštenim, prikupljao je mali prihod i ometao prenos vlasništva porodičnih preduzeća.
- U švedskom poreskom sistemu porez na neto bogatstvo prvobitno je uveden 1910. godine. Prema ovom zakonu deo neto bogatstva ($\frac{1}{60}$) se dodavala na dohodak i oporezovala kao kapitalna dobit. Dodatni porez je bio opravdavan principom mogućnosti plaćanja. Smatralo se da prihodi od kapitala nude veći ekonomsku sigurnost, mogu lakše da se naplate nego prihodi od rada, te da omogućavaju veću mogućnost plaćanja od zarađenog prihoda. Sledstveno tome, prihod iz kapitala bio je više oporezovan nego zarađeni prihod. Porez na neto bogatstvo je 1947. godine je iz praktičnih razloga odvojen od poreza na prihod. Švedska je 2007. godine ukinula porez na bogatstvo, jer je postalo jasno da se najbogatiji poslovni ljudi, kao što je osnivač Ikee Ingvar Kamprad, izbegavaju plaćanje istog boravkom van zemlje.⁸
- Španija je ukinula porez na bogatstvo 2008. godine, ali ga je vratila tokom finansijske krize u 2011. godini.

2.2. Kontroverze u dizajniranju elemenata poreza

Postoje brojni faktori koje poreske vlasti, i to ne samo evropskih zemalja, treba da uzmu u obzir prilikom upravljanja porezima na dohodak i imovinu svog

⁸ Tek posle 42 godina egzila i vođenja kompanije iz Švajcarske se vratio u Švedsku i 2015. platio prvi put porez na dohodak u otadžbini. Više na <https://www.nomoretax.eu/ikeas-founder-paid-tax-for-the-first-time-in-42-years/>

stanovništva. Poreske vlasti prilikom koncipiranja reformi, a polazeći od digitalizacije, po pravilu najviše obraćaju pažnju na definisanje elemenata kao što je poreski postupak i administriranje prikupljanja javnih prihoda. Sastavni deo upravljanja porezom, što je često potcenjeno, jeste odlučivanje na koji način će se odrediti poreska stopa, osnovica ili obveznik. U zavisnosti od donetih odluka, formiranje zakonskih poreskih rešenja može biti prilično jednostavna procedura, ali može biti i veoma složena. Zauzvrat, ove odluke mogu imati značajan uticaj na pravičnost, ekonomsku neutralnost, transparentnost i sistem produktivnosti javnih prihoda od oporezivanja stanovništva.

2.2.1 Kontroverze oko određivanja pojedinca ili porodice kao poreskog obveznika

Jedna od dilema koja karakteriše uporedno poresko zakonodavstvo jeste da li za obveznika poreza na dohodak uzeti fizičko lice ili zajednicu (bračnu ili porodičnu). „Nesporno je da se zaključenjem braka poreska snaga bračnih partnera menja. Poresko pravo svake države mora o toj činjenici voditi računa, jer se samo na taj način može ravnomerno raspodeliti poreski teret i poštovati načelo pravičnosti. Niko ne bi smeo, samo stoga što je stupio u brak, biti sa stajališta poreza ni privilegovan, a niti oštećen” (Lončarić-Horvat, 1994). Osetljivost tog pitanja nije zaobišla ni evropske zakonodavce koji su morali da reše dilemu da li se izborom jedne ili druge opcije dovode u nepovoljan položaj lica koja nisu u porodici, niti nekoga izdržavaju.

Pitanje izbora je prilično slojevito, jer i u ovom slučaju treba da se balansira između potrebe za punjenjem budžeta i principa horizontalne pravičnosti. U najvećem broju zemalja poreski obveznik je pojedinac, ali u slučaju da se izabere porodica kao obveznik, neophodno je ublažiti dejstvo poreske progresije na zbirni dohodak članova porodice. Ovo dejstvo se može ublažiti metodom deobe dohotka, metodom porodičnih kvota ili metodom dvostrukih poreskih lestvica. Suština dileme jeste da li bračnu zajednicu ili porodicu treba tretirati kao obveznika kako bi se ostvarila horizontalna pravičnost pri oporezivanju u odnosu na drugu bračnu zajednicu, odnosno porodicu. Drugim rečima, da li po formiranju bračne zajednice/porodice individua prestaje biti adekvatan poreski obveznik.

Između pomenutih ekstrema nalaze se stavovi poput onog koje ističe Popović (2011), a kojim se kritikuju „čista rešenja” i ističu njihove slabosti. Prihvatanje

prigovora da se pojedinac ne sme sa poreske tačke gledišta posmatrati izolovano nikako ne mora da znači da bi se kao jedina alternativa morao uvesti model čistog oporezivanja dohotka bračne ili porodične zajednice. Brojni faktori koji oblikuju ovu dilemu primoravaju poreske vlasti da budu oprezne pri reformisanju oporezivanja stanovništva. Prelazak sa jednog sistema na drugi nosi sa sobom velike posledice, kako sa stanovišta ukupne preraspodele, tako i sa aspekta efekata na ponudu radne snage. Uticaj na ukupnu preraspodelu je određen veoma diferenciranim efektima na različite tipove domaćinstava (pojedince, porodice sa jednim supružnikom koji zarađuje, parove sa dualnim prihodima), koji bi bili izazvani prelaskom sa jednog sistema na drugi. Stupanjem u brak poreska snaga supružnika se, u poređenju s onom koju su imali pre toga, povećava ili smanjuje (pre svega zbog promenjenih izdataka na osnovu zakupnine stambenog prostora i pripadajućih komunalnih troškova). Dakle, svakako preostaje dohodak koji je drugačiji od pojedinačnog dohotka svakoga od njih pre stupanja u brak.

Među evropskim državama gde je porodica poreska jedinica su Francuska, Nemačka, Irska, Holandija, Portugalija i Švajcarska. Istovremeno, neke zemlje, poput skandinavskih zemalja i Nemačke, ostavile su poreskim obveznicima da izaberu modalitet oporezivanja. Ipak reforme teku u pravcu napuštanja porodičnog oporezivanja i usmeravanja ka individualnom. Brojne kontroverze sa poreskog stanovišta nameću i pitanja šta se smatra brakom (Ordover, 2006) i tzv. bračnim bonusom, tj. takse na neudate i neoženjene kao i situacija vertikalne pravičnosti u oporezivanju (slučaj gde samo jedan supružnik radi i zarađuje toliko da je dohodak te porodice isti kao i dohodak druge porodice gde oba bračna partnera rade). U slučaju progresivnog oporezivanja, ukoliko bi se individualno oporezivalo, porodica gde oba bračna partnera rade bi bila manje poreski opterećena od porodice gde samo jedan supružnik radi.

Može se zaključiti da ovo pitanje prožimaju mnogi socijalni motivi, i u zavisnosti od demografske politike vlasti i stava poreskih vlasti koji može biti neutralan prema porodici ili pristrastan prema njenoj veličini, efekti mogu ići u smeru favorizovanja individualnog ili zajedničkog oporezivanja. Francuska, kao najeklatantniji primer zajedničkog oporezivanja dohotka, prožela je poresko zakonodavstvo u toj oblasti jednim posebnim socijalnim i civilizacijskim „gestom”, pa je omogućila da se članom porodice smatra i svaka invalidna osoba koja živi sa porodicom, bez obzira na krvno srodstvo (Savet Evrope, 2015).

Tabele 8 i 9 u nastavku pokazuju evolutivno kretanje u stopama, kako s aspekta pojedinca, tako i sa aspekta familijarnog oporezivanja u odabranim evropskim državama.

Tabela 8: Poresko opterećenje pojedinca bez dece - % troškova rada računat na prosečnoj zaradi

Država EU	2000.	2006.	2009.	2012.	2013.	2014.
Austrija	47,3	48,5	47,9	48,8	49,2	49,4
Belgija	57,1	55,5	55,7	56,0	55,7	55,6
Češka	42,6	42,5	42,0	42,5	42,5	42,6
Danska	44,1	41,0	39,5	38,5	38,2	38,1
Estonija	41,3	39,0	39,2	40,4	39,9	40,0
Finska	47,5	44,0	42,5	42,5	43,1	43,9
Francuska	50,4	49,7	49,8	50,1	48,9	48,4
Grčka	39,1	42,3	41,3	42,9	41,6	40,4
Holandija	40,0	38,4	38,0	38,8	37,0	37,7
Island	28,8	31,8	30,5	33,8	34,1	33,5
Irska	28,9	23,0	24,7	25,9	27,1	28,2
Italija	47,1	46,1	46,8	47,7	47,9	48,2
Luksemburg	37,1	35,3	33,9	36,0	37,2	37,6
Mađarska	54,7	51,9	53,1	49,5	49,0	49,0
Nemačka	52,9	52,3	50,8	49,6	49,2	49,3
Norveška	38,6	37,4	37,3	37,4	37,3	37,0
Poljska	38,2	39,0	34,1	35,5	35,6	35,6
Portugal	37,3	37,5	36,5	37,6	41,4	41,2
Slovačka	41,9	38,3	37,7	39,6	41,1	41,2
Slovenija	46,3	45,3	42,2	42,5	42,4	42,5
Španija	38,6	39,1	38,3	40,6	40,7	40,7
Švajcarska	22,9	22,1	22,0	22,1	22,1	22,2
Švedska	50,1	47,8	43,2	42,9	43,0	42,5
Velika Britanija	32,6	34,0	32,4	32,1	31,4	31,1
prosek	41,9	40,9	40,0	40,6	40,6	40,7

Izvor: OECD, Taxing Wages: tax burden trends between 2000 and 2014. obradio autor
<http://www.oecd.org/ctp/tax-policy/taxing-wages-tax-burden-trends-previous-years.htm>

I aktuelnija istraživanja (OECD, 2019) pokazuju da su među državama OECD-a (dakle proširen je uzorak i na nekoliko neevropskih zemalja) najveće razlike u pojedinačnom poreskom opterećenju radnika bili između Belgijanaca sa 52% i Čileanaca sa 7%. U najvećem broju zemalja OECD kod 21 zemlje se poresko opterećenje kreće između 30% i 45%.

Tabela 9: Poresko opterećenje venčanog para sa dvoje dece - % troškova rada računat na prosečnoj zaradi

Država EU	2000	2006	2009	2012	2013	2014
Austrija	35,2	37,0	36,0	37,9	38,6	38,8
Belgija	42,6	40,3	40,4	41,3	40,7	40,6
Češka	22,0	26,0	20,9	26,1	26,1	26,8
Danska	30,7	29,1	28,7	27,8	27,5	27,2
Estonija	32,8	27,3	29,8	32,4	32,4	32,9
Finska	40,3	37,9	37,2	37,3	38,0	38,9
Francuska	41,3	42,4	42,7	43,1	41,1	40,5
Grčka	40,7	43,7	41,6	43,9	44,5	43,4
Holandija	29,9	29,1	29,7	32,4	31,0	31,9
Island	13,1	19,8	15,0	19,6	21,3	20,4
Irska	15,5	1,9	2,8	6,1	8,4	9,9
Italija	39,3	36,6	36,9	38,8	38,5	39,0
Luksemburg	13,5	11,4	11,1	13,6	14,6	15,1
Mađarska	43,9	41,1	43,2	34,2	34,2	34,6
Nemačka	35,3	35,8	33,5	34,0	33,6	33,8
Norveška	28,4	30,0	30,6	31,1	31,2	32,2
Poljska	33,3	37,4	28,4	29,6	29,9	30,0
Portugal	30,2	28,3	25,4	27,9	30,2	29,8
Slovačka	30,8	23,0	22,8	25,8	27,6	27,9
Slovenija	25,0	24,2	22,1	23,2	23,2	23,4
Španija	32,3	33,6	32,4	34,7	34,8	34,9
Švajcarska	11,7	11,0	10,1	10,1	9,7	9,8
Švedska	44,3	41,6	37,7	37,6	37,9	37,4
Velika Britanija	27,8	28,0	26,2	27,5	26,8	26,6
prosek	30,8	29,9	28,6	29,8	30,1	30,2

Izvor: OECD, Taxing Wages: tax burden trends between 2000 and 2014. obradio autor <http://www.oecd.org/ctp/tax-policy/taxing-wages-tax-burden-trends-previous-years.htm>

U 2018. godini je najveće poresko opterećenje porodice sa dvoje dece i prosečnom platom bilo Francuskoj (39,4%) i Italiji (39,1%) dok su Austrija, Belgija, Finska, Grčka, Švedska i Turska su imale nešto niže poresko opterećenje (između 37% i 38%). Od svih zemalja OECD najmanje je poreski opterećena porodica na Novom Zelandu (1,9%), a prate je Čile (7%) i Švajcarska (9,8%). Neki od zaključaka koji se nameću jeste da su prosečna poreska opterećenja u obe kategorije simbolično smanjivana u proteklih 15 godina.

U okviru zajedničkog oporezivanja javljaju se određeni problemi. Imajući u vidu naslov disertacije važno je osvrnuti se na te socijalne efekte. Zajedničko oporezivanje smanjuje podsticaje za supružnika koji manje zarađuje da učestvuje na tržištu rada, ili

da povećava svoje radno vreme. Međutim, ni individualno oporezivanje ne protiče bez svojih problema. Dohoci koji ne potiču od rada, a ostvaruje ih supružnik sa većim dohotkom, izložiće ga većem poreskom teretu.

Dakle, izbor poreske jedinice prilikom poreskih reformi može se posmatrati kao kompromis između vlasničkih problema, tendencije izbegavanja problema sa pripisivanjem dohotka koji ne potiče od rada i pružanja podsticaja supružniku koji manje zarađuje da se pojavi na tržištu rada. Međutim, ukupni efekti na ponudu radne snage takođe zavise i od drugih faktora, kao što su sistemi beneficija, radno vreme, dečji dodatak i sl. Široka poreska osnovica uz niske stope pokazuje se kao dugoročno najpovoljnija politička strategija, ne samo po pitanju ekonomske efikasnosti već i zbog činjenice da se na taj način izbegavaju brojni politički, socijalni i administrativni problemi male poreske baze i visokih poreskih stopa.

2.2.2 Kontroverze oko oporezivanja zarada i dodatnih primanja

Jedan od ciljeva svakog preduzeća je da ostvari optimalan sistem nagrada za zaposlene i menadžere, jer se optimalnim ulaganjem u ljudske resurse podižu motivacija, znanja, sposobnosti i veštine, a istovremeno ostvaruje i veći profit. Kako Požega i Crnković (2010) ističu za ostvarenje te svrhe, neophodno je da se postavi pravedan sistem nagrađivanja i sankcionisanja, koje će posledično optimizovati radnu atmosferu u preduzeću, ali materijalne nadoknade su neophodan, ipak ne i ključni uslov da bi se razvile motivacijske osnove poželjnog i raznovrsnog ponašanja unutar preduzeća.

Uobičajeni primeri dodatnih primanja su obezbeđivanje stambenog pitanja od strane poslodavca, upotreba poslovnog vozila za lične potrebe, odobravanje popusta za proizvode zaposlenima, zimovanja i letovanja u odmaralištu firme, povoljni zajmovi, nadoknada troškova obrazovanja i usavršavanja zaposlenog lica i sl. Osnovna kategorija prihoda većine evropskih građana, uključujući i građane Srbije, jeste prihod od zaposlenja, drugim rečima zarada. Prilikom poreskih reformi upravo kod ove cedule, nastaju brojni tehnički i administrativni problemi. Bez obzira na sve probleme, prihodi od zarade su u pogledu izdašnosti dominantni u odnosu na sve druge prihode koji čine dohodak. Istovremeno, u Srbiji, ali i u većini istočnoevropskih zemalja, socijalni doprinosi predstavljaju najznačajnije fiskalno opterećenje zarada (Arsić, Altiparmakov,

Randelović, Bučić, Vasiljević i Levitas, 2010). Jedan od razloga tome je finansiranje sistema zdravstvene zaštite putem doprinosa, i svakako sve veći pritisci na penzione fondove zbog demografskih kretanja. Trend rast je posebno velik u Italiji, Slovačkoj i Irskoj što potvrđuje i tabela 10.

Tabela 10: Učešće doprinosa u ukupnim javnim prihodima zemalja EU (u %)

država* / godina	2005.	2008.	2011.	2014.	2017.	u milionima	2017/2005
Austrija	33,7%	32,9%	33,9%	33,9%	34,8%	53.826 €	3%
Belgija	30,6%	31,5%	32,2%	31,5%	30,4%	59.945 €	0%
Bugarska	31,1%	24,1%	26,5%	27,7%	28,4%	4.324 €	-9%
Češka	43,0%	44,8%	43,4%	42,9%	42,5%	28.789 €	-1%
Danska	0,2%	0,1%	0,2%	0,1%	0,1%	143 €	-53%
Estonija	34,0%	36,4%	36,8%	33,8%	34,1%	2.636 €	0%
Finska	27,3%	28,0%	28,7%	28,9%	27,9%	27.003 €	2%
Francuska	37,1%	37,1%	37,6%	37,2%	36,4%	387.516 €	-2%
Grčka	33,6%	33,8%	31,8%	28,9%	29,6%	20.746 €	-12%
Holandija	34,5%	36,9%	38,3%	39,5%	35,7%	101.913 €	3%
Hrvatska	32,0%	31,8%	32,9%	32,2%	31,4%	5.807 €	-2%
Irska	12,7%	15,3%	18,8%	17,0%	16,9%	11.428 €	32%
Italija	30,7%	31,0%	31,2%	30,0%	30,4%	220.876 €	-1%
Kipar	23,9%	20,2%	24,9%	24,6%	25,7%	1.710 €	8%
Letonija	28,4%	28,4%	30,6%	28,3%	27,0%	2.259 €	-5%
Litvanija	30,4%	31,1%	40,8%	40,4%	41,5%	5.170 €	37%
Luksemburg	27,9%	28,4%	29,1%	28,3%	28,5%	6.123 €	2%
Mađarska	33,5%	34,0%	35,4%	33,7%	33,2%	15.784 €	-1%
Malta	18,9%	17,9%	18,2%	17,0%	16,5%	595 €	-13%
Nemačka	42,8%	38,9%	40,1%	39,4%	39,2%	502.231 €	-8%
Poljska	37,2%	33,1%	35,2%	38,3%	37,9%	60.484 €	2%
Portugalija	26,6%	26,4%	27,5%	26,2%	26,8%	17.929 €	1%
Rumunija	34,7%	33,6%	32,1%	31,0%	33,9%	15.855 €	-2%
Slovačka	39,9%	40,3%	42,5%	43,3%	44,1%	12.335 €	11%
Slovenija	36,9%	37,7%	40,0%	39,2%	39,8%	6.240 €	8%
Španija	33,8%	37,3%	38,6%	34,6%	34,2%	134.698 €	1%
Švedska	6,4%	6,2%	6,5%	6,5%	6,2%	13.107 €	-2%
V. Britanija	18,7%	18,4%	18,6%	18,5%	19,1%	151.660 €	2%

Izvor: preradio autor, Taxation trends in the European Union, Eurostat 2019 edition. str. 189

Definicija prihoda od zaposlenja može se razlikovati u zavisnosti od njene upotrebe. Na primer, u Srbiji je uobičajeno da se koriste termini *plata*⁹ i *zarada*,¹⁰ a definicija se može upotrebiti između ostalog i za identifikaciju kategorije prihoda na koje se primenjuju posebna pravila. Poreske vlasti moraju da se usklade sa poslodavcima, posebno u pogledu preciziranja načina oporezivanja brojnih inovativnih sistema nagrađivanja zaposlenih. Na primer, navode se neki od najčešćih dodataka na platu, poznatih u anglosaksonskoj literaturi pod nazivom *fringe benefits* (Employment and Benefits in the European Union, 2007):

- u Francuskoj bonus šeme koje poslodavci diskreciono isplaćuju zaposlenima (*accord d'intéressement*), štedne šeme (*plan d'épargne d'entreprise*) i rezerve iz profita, koje su opcione i nisu obavezne, oslobođene su i socijalnih doprinosa (do određenog iznosa) i neoporezive u pojedinim slučajevima;
- U Irskoj svako izdvajanje u privatne penzijske programe od strane zaposlenog i poslodavca (tzv. PRSA program – *Personal Retirement Savings Account*) takođe ostvaruje set poreskih oslobođenja i olakšica;
- Litvanija ima široko definisana poreska oslobođenja za porodice sa troje i više dece, a i u Srbiji se uočava blagi napredak u tom smeru;¹¹
- Evropska praksa pokazuje da su pojedini oblici koristi identični u svim državama – dodela vozila koja zaposleni svakako koriste i za lične potrebe. U Austriji i Bugarskoj to su vozila koja uglavnom koriste rukovodioci, u Belgiji, Švedskoj, Portugalu i Danskoj su, pored vozila, prisutni i vaučeri za obroke, kao i životno osiguranje, koje je na poseban način povoljno za danske menadžere: jednom dodeljeno, ono ne može biti otkazano;
- Kipar, Estoniju i Češku karakteriše ugovor sa poslodavcem, po kom zaposleni dobijaju službeni telefon, računar ili vozilo;
- Nemački i španski poslodavci sve beneficije isplaćuju u skladu sa kolektivnim ili pojedinačnim ugovorom, a od interesantnijih se izdvajaju: subvencionisana kantina, kompanijska kola i božićni bonusi;

⁹ Primaju je zaposleni u javnom sektoru, detaljnije u Zakonu o platama u državnim organima i javnim službama

¹⁰ Zakon o radu u članu 105. daje tumačenje šta je zarada

¹¹ Aktuelni srpski propisi kao što je Zakon o radu daje mogućnost da poslodavac obezbedi poklone deci zaposlenog, do određenog iznosa i uzrasta dece, s tim da nije navedeno kojim aktom poslodavac može tu obavezu da utvrdi. Poslodavci uglavnom pravo na davanje poklona deci za Novu godinu i Božić utvrđuju opštim aktom (npr pravilnik o radu). Međutim, kod poslodavca koji nema opšti akt ili tim aktom nije utvrdio davanje poklona deci zaposlenih, nema smetnji da to uredi ugovorom o radu sa zaposlenima, ili neposredno primenom odredbe člana 119. stav 2. Zakona o radu da donese odluku o obezbeđivanju poklona deci zaposlenih povodom Nove godine i Božića. Uredbom o utvrđivanju programa podrške sprovođenju mera populacione politike u Republici Srbiji za 2019. godinu iznos opredeljenih sredstava je za 30% viši u odnosu na izdvajanje iste namene u prethodnoj godini (650 miliona dinara u 2019. u odnosu na 500 miliona dinara u 2018.)

- Istraživanja u Grčkoj pokazuju da su žene te koje više daju značaj ovoj vrsti nagrada, posebno imajući u vidu veći društveni pritisak da ostvare balans između porodice i posla (Galanaki, 2013). Za grčke menadžere kao dodatne povlastice obezbeđuju se kućni aparati i polise zdravstvenog osiguranja. U Grčkoj se lako uočava i problem, koji nije svojstven samo njihovim poreskim obveznicima, naime i obveznici i poreske vlasti ne pridaju nenovčanim prihodima isti ekonomski značaj kao zaradama;
- Irski, britanski, poljski i malteški poslodavci najčešće nude dodatne polise zdravstvenog osiguranja, dok italijanski za svoje menadžere, pored navedenog, nude i povoljne pozajmice;
- Obični radnici u Italiji uglavnom dobijaju vaučere za restorane ili šeme osiguranja;
- Letonski poslodavci najčešće nude medicinsko osiguranje, kao i pokriće troškova saobraćaja preko mobilnih telefona;
- Holanđani, pored upotrebe kola, telefona, laptopa, poklona za specijalne prilike (kao što su godišnjice i jubileji), privatne penzije i pomoći oko zbrinjavanja dece, su od 01.01.2006. godine do 2012. godine svim zaposlenima obezbedili mogućnost da učestvuju u programu životnog štednog plana - *levensloopregeling* (Sajt carinske i poreske administracije Holandije, 2019). Ponuđena je poreska olakšica u visini od maksimalno 12% godišnje bruto zarade, a tako prikupljena sredstva mogu se koristiti isključivo ukoliko se zaposleni odluči za prevremeni odlazak u penziju;

Teoretski posmatrano, potpuno uključivanje dodatnih primanja u poresku osnovicu ne predstavlja problem. Pitanje preispitivanja širine poreske osnovice (npr. poreska osnovica čiji veći deo nije oslobođen oporezivanja) jeste početni korak ka izbegavanju plaćanja poreza, što stvara ekonomske poremećaje. Poremećaji nastaju kada oni koji su obuhvaćeni osnovicom za oporezivanje pokušavaju da pređu u neoporezivi deo poreske osnovice. Ipak, ne sme se zanemariti ni politički otpor obveznika, kada poreske vlasti pokušaju da vrednost dodatnih primanja uključe u poresku osnovicu (početkom XXI veka otpor sindikata kada je u Srbiji uveden sistem bruto zarada, odnosno u poresku osnovicu zarade počeo da se obuhvata i topli obrok, regres¹² itd.). Potpuno oporezivanje je preduslov za horizontalnu pravičnost između poreskih obveznika koji su u potpunosti plaćeni kroz zaradu u gotovini i poreskih

¹² Usvajanjem novog zakonskog rešenja iz oblasti oporezivanja dohotka ukinuta je „čuvana socijalistička tekovina, tj. neoporeziv status naknada za topli obrok i regres”, koja je predstavljala značajan izvor prihoda za veliki broj radnika. Zakon je usvojen na drugoj sednici Prvog redovnog zasedanja 10. aprila 2001. godine, a poslanici su upravo najviše polemicali oko ove vrsta primanja, pa su amandmanima i pokušali da je izuzmu iz bruto zarade. Više na: <http://www.otvoreniparlament.rs/2001/04/10/363064/>, sajtu pristupljeno dana 28.02.2015.

obveznika koji su delimično plaćeni kroz dodatna primanja. To je takođe preduslov za vertikalnu pravičnost, jer obim beneficija raste sa porastom radnog statusa poreskog obveznika. Potpuno oporezivanje dodatnih primanja je takođe preduslov za postizanje ekonomski efikasnijeg poreskog sistema. To omogućava da poreski sistem bude neutralan između poslodavaca koji obezbeđuju i onih koji nisu u stanju da obezbede beneficije i onemogućava narušavanje sistema tako što će se pružati proizvodi i usluge koji se ne oporezuju. Primere za to možemo naći u srpskom zakonodavstvu (fiskalni tretman dobrovoljnog penzijskog osiguranja¹³, plaćenog goriva za službene lične potrebe ili tretmana socijalne pomoći).

Dok porez na dodatna primanja omogućava da takve vrste naknada podležu porezu na dohodak, dotle njihovo isključivanje iz bruto, a samim tim i oporezivog prihoda, zaposlenog dovodi do toga da dodatna primanja mogu izbeći određene poreze, a posebno doprinose za socijalno osiguranje. Utvrđivanje tržišne vrednosti beneficija može biti skupa i administrativno komplikovana procedura za zaposlene i poslodavce¹⁴. U zavisnosti od strukture poreskog sistema, pravila vrednovanja mogu biti utvrđena zakonom, propisima ili odlukama i mogu biti data u obliku obrasca vrednovanja ili posebnih vrednosti za pojedine pogodnosti.

Pokretačka snaga je motivacija zaposlenih. U oblasti motivacije treba sagledati principe potrebe za radom, prava na rad, prava iz rada, raspodele prema radu i princip stimulacije. Rad je čovekova potreba i u njoj se nalazi biološka, psihološka i sociološka komponenta. Rad povezuje čoveka sa društvom, određuje njegov društveni položaj i izgrađuje njegovu društvenu svest i samosvest. Princip prava na rad je društvena afirmacija principa potrebe za radom i pravna regulacija tog principa. Preciziran je i Ustavom kao najvišim pravnim aktom jedne države, kojim su svakom građaninu pod istim uslovima dostupna sva radna mesta i sve funkcije u društvu. Ipak uočava se same poreske vlasti vrše selektivnost u primeni Pravilnika o platama i drugim primanjima zaposlenih u Ministarstvu finansija - Poreska uprava Pravilnik o platama i drugim

¹³ član 14.b Zakon o porezu na dohodak građana

¹⁴ Na primer kada poslodavac na teret sopstvenih sredstava zaposlenima u Srbiji obezbeđuje rekreaciju ili učestvovanje u aktivnostima koje za cilj imaju jačanje timskog duha (tzv. team building), takvo primanje predstavlja činjenje pogodnosti zaposlenima koje podleže oporezivanju porezom na dohodak građana na zaradu i plaćanju doprinosa za obavezno socijalno osiguranje po osnovu zarade. Ipak, ministar finansija je dana 12. jula 2019. godine doneo Pravilnik o ostvarivanju prava na poresko oslobođenje po osnovu organizovanja rekreacije, sportskih događaja i aktivnosti za zaposlene.

primanjima zaposlenih u Ministarstvu finansija - Poreska uprava (Sl. glasnik RS br. 43/19) koja se uvodi preko dodatnih koeficijenata, uglavnom za rukovodioce i bez posebnog kriterijuma za neke poslove, dovodi do opadanja motivacije i pogoršanja rezultata rada. Navedene pouke predstavljaju uvod u naredno poglavlje.

2.2.3 Kontroverze oko efikasnosti poreske administracije

Informaciono-komunikacione tehnologije (IKT) smatraju se presudnim faktorom uticaja na ekonomski rast, investicije, zapošljavanje i inovacije. Strategijom razvoja informacionog društva u Republici Srbiji do 2020 ("Službeni glasnik RS", broj 51/10) definisano je da razvoj informacionog društva treba usmeriti ka iskorišćavanju potencijala IKT-a za povećanje efikasnosti rada, ekonomski rast, veću zaposlenost i podizanje kvaliteta života svih građana Republike Srbije. Strategijom razvoja industrije informacionih tehnologija za period od 2017. do 2020. godine ("Službeni glasnik RS", broj 95/16) kao jedna od prioritarnih oblasti navedeno je jačanje kadrovskog potencijala i istaknuto kako je procenjeno da bi u Republici Srbiji do 2020. godine moglo da se otvori od 50.000 do 100.000 novih radnih mesta u sektoru informacionih tehnologija i da postoji veliki nedostatak stručnih IT kadrova, koji je registrovan u Evropskoj uniji, te da je stoga neophodno ulaganje i podrška razvoju IT kadrova kako bi se iskoristile mogućnosti za zapošljavanje. Poreske vlasti koje su istovremeno i kreatori Strategije razvoja informacionog društva u Republici Srbiji do 2020. godine (Službeni glasnik RS, br. 51/2010) već su identifikovale:

„kompanije sa razvijenih IKT tržišta u cilju smanjenja troškova (prostor, materijal, porezi) angažovale su radnu snagu iz manje razvijenih zemalja i to isključivo komunikacijom i slanjem sredstava preko interneta, pri čemu država u kojoj se odvija ta usluga ne može ni da registruje ovakvu aktivnost. Procenjuje se da trenutno 25% inženjera u Republici Srbiji rade za strane softverske kompanije na ovaj način, pri čemu je taj broj u stalnom porastu. U ovakvoj situaciji naše kompanije koje plaćaju visoke poreze i doprinose za regularno zaposlene stručnjake teško konkurišu stranim kompanijama i teško zadržavaju svoje zaposlene u čiju su edukaciju i obuku već uložili. To znači da ukupna stopa poreza i doprinosa za zaposlene direktno utiče na konkurentnost domaćih softverskih kompanija”.

Raspoloživi podaci pokazuju propulzivnost upotrebe IKT kako u domaćinstvima tako i u privredi. Fiskalna strategija za 2018. godinu sa projekcijama za 2019. i 2020. godinu ističe kako je „od 2007. godine do danas broj domaćinstava koja poseduju računar je udvostručen, sa 34% na 68,1%. Istovremeno, broj onih koji imaju pristup internetu povećan je sa 26,3% na 68%, dok mobilni telefon poseduje preko 90% populacije. Što se tiče preduzeća upotreba računara i interneta je gotovo stoprocentna“ (Službeni glasnik RS, br. 112/17).

Podaci za evropske zemlje su još povoljniji, odnosno konkurentniji u odnosu na Srbiju, pa je jasno da u svetlu dinamičnih tehnoloških promena kreatori poreskih reformi isprva sagledavaju koliko je poreska administracija informatički opremljena. Upravo jer jedan od preduslova za svaku promenu sistema direktnog oporezivanja stanovništva je povećanje efikasnosti poreske administracije. U tom smislu je isto tako važan pokazatelj i koliko se poreski inspektori usavršavaju i obrazuju u digitalnoj eri. Po sagledavanju tih kriterijuma može se pristupiti zakonskom uređivanju oporezivanja dohotka i imovine. Izazovi reformatora su svakako bili kako prevazići informatičke nedostatke poreske administracije i softverski ih unaprediti. Paralelno, to pitanje prati i informatička edukacija zaposlenih iz oblasti javnih finansija, ali i samih građana kao poreskih obveznika, kako bi se uspostavio adekvatni poreski informacioni sistem. U Izveštaju Svetske banke o poslovanju u Republici Srbiji (*Doing Buisness* 2019), Republika Srbija zauzima 48. mesto, a u Izveštaju o globalnoj konkurentnosti Svetskog ekonomskog foruma (*The Global Competitiveness Report 2018 year*) 65. mesto. Mnogi od pokazatelja koji se mere odnose se na kvalitet funkcionisanja i usluga javne administracije, dok po plaćanju poreza zauzimamo prilično nekonkurentno 79. mesto (tu se radi o samim procedurama, a ne o visini poreza)¹⁵.

Poreska regulativa iz oblasti oporezivanja imovine i dohotka je neretko izuzetno složena i kompleksna, pa je informatička pomoć dragocena da se pojednostave poreske aktivnosti i olakša primena poreskih propisa. Internet omogućava poreskim vlastima da poveže baze podataka različitih organa službi i poboljša kontrolu rada inspektora.

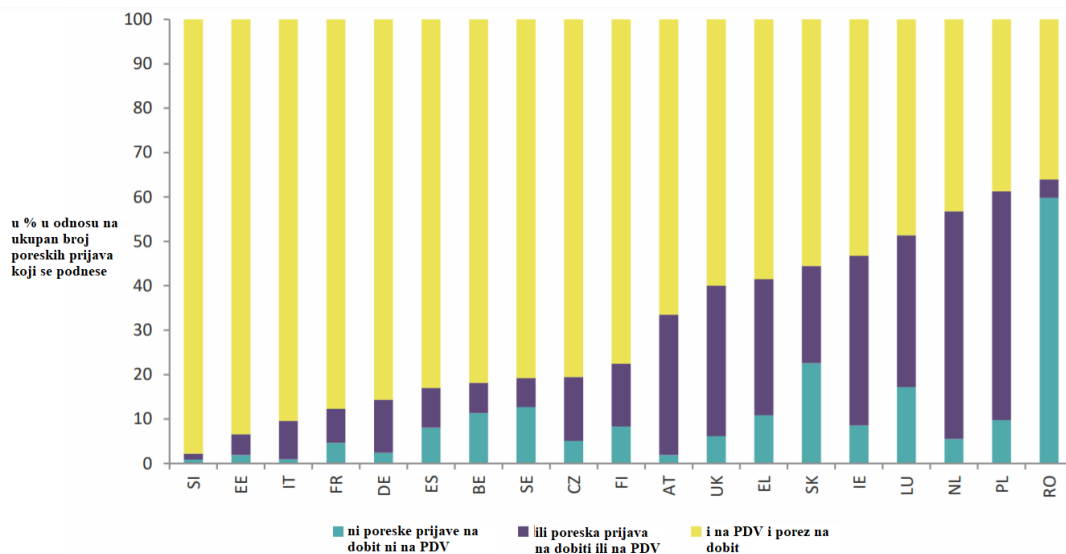
¹⁵ Vlada Republika Srbije, Plan prioritarnih aktivnosti za smanjenje administrativnih tereta u Republici Srbiji 2019-2021 ("Stop birokratiji") https://www.srbija.gov.rs/extfile/sr/432603/stop-birokratiji181_cyr9.zip

Važan izazov poslednjih godina čini porast elektronske trgovine. Probleme stvaraju posebno transakcije digitalnih proizvoda i usluga preko interneta, a kao najveći problem javlja se narušavanje načela odredišta. Razvoj globalnog komunikacijskog medija, kao što je internet, uticao je na prilagođavanja poreskih sistema u smislu pronalaženja adekvatnih mera za oporezivanje elektronskih transakcija, uz modifikovanje nekih od postojećih principa oporezivanja (kao što je stalna poslovna jedinica ili mesto oporezivog događaja). Praktični problemi se javljaju pri pokušajima da se virtuelna aktivnost, koja se odigrava u kibernetičkom svetu, poveže sa stvarnim entitetima koji stoje iza ovih aktivnosti. I-Bej je sa 97 miliona aktivnih korisnika je zaradio 62 milijarde američkih dolara (Rifat, 2012). Amazon je u prvom kvartalu 2019. zaradio 59,7 milijarde američkih dolara dok je u prvom kvartalu 2020. godine na konsolidovanom nivou zaradio čak 75,4 milijarde američkih dolara. Gugl je samo u četvrtom kvartalu 2019. godine zaradio 46,075 milijarde dolara. Kolike su razmere rasta elektronske trgovine, pokazuje podatak da su 2010. godine Amerikanci trošili blizu 173 milijarde dolara samo na onlajn kupovine, dok je globalni obrt u elektronskoj trgovini u 2013. godini procenjen na 963 milijarde američkih dolara. Oporezivanje elektronskih transakcija stvara znatne probleme nacionalnim poreskim administracijama, tako da je na međunarodni karakter ovog pitanja ukazalo održavanje konferencije OECD-a u kanadskom gradu Otavi 1998. godine. Razvijene države su nastavile da preduzimaju pojedinačne mere radi prilagođavanja poreskih propisa novom načinu poslovanja. U praksi je nastao spor između SAD i Evropske unije, jer su američke firme bile glavni ponuđači elektronskih usluga na evropskom tržištu, a nisu plaćale porez na promet. Danas tako imamo Uber kao vodeću transportnu kompaniju koja nema sopstven vozni park, ili Facebook kao najpopularniji medij koji uopšte ne produkuje sadržaj kao TV ili radio. Alibaba, koji i ne potiče sa severnoameričkoga kontinenta, je vodeći trgovac na globalnom nivou, bez ijedne fizičke radnje. Airbnb je takođe vodeći provajder smeštaja, a da ne sadrži nijednu nekretninu u posedu.

Podnošenje poreskih prijava elektronskim putem u Srbiji je dugo godina predstavljalo obavezu samo za obveznike koji spadaju u grupu tzv. velikih poreskih obveznika (od 1. marta 2008. godine), a za ostale kategorije obveznika to je predstavljalo pravo izbora. Međutim, od 1. jula 2014. godine, podnošenje poreskih prijava elektronskim putem je postalo obaveza za sve obveznike koji su pravna lica i

preduzetnici. Na ovaj način se u Srbiji počelo lakše komunicirati sa poreskom administracijom, a to je, s druge strane, doprinelo sniženju troškova administriranja fiskalnih formi od strane poreskog organa. Prateći digitalizaciju, stvorili su se uslovi u kojima su se poreske prijave počele podnositi brže, u vreme koje ne podrazumeva samo radno vreme poreske administracije (sedam dana u nedelji, tokom 24 sata), što je posledično počelo uticati i na niže troškove poslovanja, kao i niže troškove administriranja od strane poreske administracije.

Ubiranje poreza je za svaku državu od velikog značaja, jer porezi služe kako za pokrivanje državnih rashoda odnosno obezbeđenje osnovnih funkcija jedne države, tako i za zadovoljenje određenih opštih potreba građana. Koliko evropske poreske administracije (na uzorku od 19 zemalja) imaju kapacitet da u većoj ili manjoj meri, obezbede ubiranje poreza od pravnih lica govori i podatak da manje od 10% kompanija u EU ne koristi elektronske prijave za PDV i za porez na dobit. Ipak, taj prosek varira u zavisnosti od države do države, pa u Sloveniji 98% kompanija podnosi poreske prijave elektronski, dok je u Rumuniji procenat takvih preduzeća znatno niži i čini 36%.



Slika 3: Procenjen procenat kompanija u 19 zemalja EU koje koriste e-poreske prijave

Izvor: Evropska komisija, 2018.

Obaveza plaćanja javnih prihoda propisana je i Ustavom Republike Srbije ("Sl. glasnik RS", br. 98/2006). Neispunjenje navedene obaveze može imati za posledicu i postojanje krivičnog dela. Ima mišljenja ne samo u fiskalnoj, već i u teoriji krivičnog

prava, da poreska utaja prema svojim obeležjima predstavlja oblik prevare (Anđelković, 1999). S druge strane, postoje i legalni oblici izbegavanja poreza, koje poreski obveznici mogu postići promenom mesta boravka, obrazaca potrošnje ili pokušajem da zakonski pređu u deo osnovice koji je oslobođen oporezivanja. Tek nakon analize poreske osnovice politički je opravdano uzeti u obzir da se razmotri uloga poreske stope u određivanju dovoljnog iznosa prihoda od poreza. Konzistentan priliv javnih prihoda povezan je sa poreskom osnovicom koja je relativno neosetljiva na ciklične promene u privredi ili uticaje ekonomskih kretanja,¹⁶ U takvoj situaciji postoji značajna opasnost pre svega po politiku oporezivanja dohotka, jer samo progresivne stope karakterišu tzv. inflatorni stabilizatori.

Kod oporezivanja dohotka, poreske vlasti moraju biti svesne i kapaciteta svojih poreskih administracija. Na primer, informacije o poreskoj osnovici dohotka mogu se na samom izvoru ubrati prilikom naplate prihoda od zarada, dividendi, kamata, a svakako je dragocena i tehnička opremljenost i povezanost poreskih administracija sa bankama, poslodavcima i drugim stranama. Premda se u doba globalizacije, pretpostavlja da su sve EU zemlje postigle taj stepen „digitalizacije” u određivanju i ubiranju dohotka stanovništva, u EU i dalje to ne rade Rumunija, Bugarska, Češka i Slovačka (Evropska komisija, 2018).

Izbegavanje poremećaja je takođe moguće ukoliko se poreske stope održavaju na što nižem nivou, a široka poreska osnovica olakšava postojanje niske stope. Od svih poreza koji su na raspolaganju lokalnoj samoupravi, porez na imovinu je onaj čija osnovica može biti dovoljno široka da utiče na gotovo svakog pojedinca u zajednici, uključujući vlasnike kuća, zakupce, komercijalnu i industrijsku imovinu, vlasnike zgrada, neiskorišćeno i poljoprivredno zemljište. Tako su u Hrvatskoj od 2001. godine postojali porezi na neobrađeno obradivo poljoprivredno zemljište, neizgrađeno građevinsko zemljište i neiskorišćene preduzetničke nekretnine, ali ih je 2007. godine Ustavni sud ukinuo (Kesner-Škreb, 2012). Poreska osnovica takođe odražava

¹⁶ Primer poreza koji podleže uticaju ekonomskih kretanja jeste porez na dobit. Jednako je očigledno da se tokom perioda održivog ekonomskog rasta poslovni prihod kompanije (pa verovatno time i isplaćenih zarada, ili makar bonusa) i profit od poslovanja obično povećava, a tokom vremena će se i prihodi od oporezivanja dobiti takođe povećati. Ipak, upravo suprotno se dešava sa poslovnim prihodom u periodima usporenog ili negativnog ekonomskog rasta. Kada se iznos profita smanjuje, opada i iznos prikupljenih javnih prihoda.

ekonomsku aktivnost u okviru određene zajednice. Kada lokalna ekonomija raste, tržišna vrednost osnovice poreza na imovinu izazvaće povećanu ekonomsku aktivnost. Ova poreska osnovica je idealna iz perspektive lokalnih poreskih vlasti, čiji predstavnici nastoje da obezbede stalan dotok javnih prihoda i izbegnu pozajmljivanje sredstava za balansiranje budžeta.

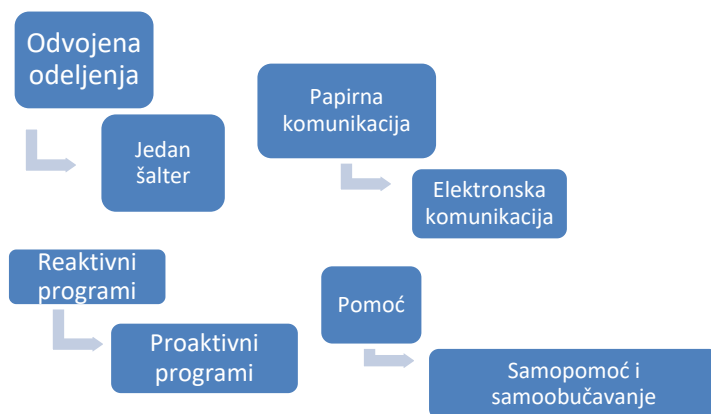
Da bi oporezivanje imovine bilo uspešno, neophodne su katastarske knjige u kojima se vodi evidencija o vlasniku ili korisniku imovine, veličini i vrednosti imovine, kao i veličini i vrednosti proširene (poboljšane, unapređene) imovine. U mnogim evropskim državama, posebno onim u tranziciji, takvi podaci ili ne postoje ili nedostaju za određene oblasti grada ili regiona. Vođenje zemljišnih knjiga zahteva veliko ulaganje kapitala u prikupljanje i ažuriranje zemljišnih knjiga i samih ljudskih resursa. Bez zemljišnih knjiga, prikupljanje poreza na imovinu ne može biti dugoročno uspešno. Primer uspešne digitalizacije i reforme katastra zemljišta i katastra građevina je u Sloveniji (Kukić, Švaljek 2012). Potreba za administriranjem četiri miliona pravnih lica i 155 miliona fizičkih lica, Poresku upravu Rusije svake godine suočava sa 75 miliona poreskih prijava i 5,3 milijarde elektronskih računa, sa tendencijom rasta (IOTA, 2018). Istovremeno reformisanjem portala Poreske uprave Rusije, omasovile su se elektronske usluge, pa je tako 80 miliona poseta zabeležio veb-portal Poreske uprave Rusije i registrovano je ukupno 30 miliona onlajn korisničkih profila poreskih obveznika. Ruski poreznici ističu kako su uspeali da u uslovima relativno nepromenjenih poreskih stopa, u 2017. godini prikupe 20% više javnih prihoda nego u 2016. godini samo zahvaljujući uspešnoj digitalnoj transformaciji poreske administracije. Poreska uprava Velike Britanije sumirajući rezultate petogodišnje Digitalne strategije istakla da je zahvaljujući automatizaciji ubrzala pojedine procese 4 do 6 puta i smanjila troškove za 80% (IOTA, 2018).

Internet menja tradicionalne poslovne modele, olakšava poslovanje i uvodi nove elektronske alate za efikasnu saradnju između poreskih vlasti širom sveta. Istovremeno, nameće i obavezu saradnje u novim digitalnim uslovima nastankom kriptovalute i blokčejna (OECD, 2018).

Digitalna ekonomija primorava poreske vlasti da zamene tradicionalne modele poreskog postupka i poreske administracije, uvodeći nove modele koji analiziraju i koriste velike količine informacija dostupnih zahvaljujući internetu. Digitalni alati

omogućavaju poreskim upravama da budu organizovanije i efikasnije, ali ne treba zanemariti značaj ljudskog faktora u digitalizovanoj administraciji. Slabosti rada i organizacije poreske administracije stvaraju posledice u svakoj zemlji pa i Srbiji. Negativni aspekti poreske uprave odražavaju se na izvršenje budžeta Republike Srbije, s obzirom da doprinosi i poreski prihodi u prihodima budžeta Srbije učestvuju sa preko 88% u ukupnim prihodima u budžetu (ako oduzmemo carine, donacije, akcize i druge neporeske prihode). Uzimajući sve u obzir poreske administracije u svakoj zemlji se prve reformišu, modernizuju i restrukturiraju. Vlasti u Srbiji su i dalje svesne da ozbiljan napredak nije ostvaren posebno na lokalnu, naime u Strategiji industrijske politike Republike Srbije od 2021. do 2030. godine ("Sl. glasnik RS", br. 35/2020) se ističe: "Značajna ograničenja predstavljaju problemi brojnih neusklađenih administrativnih zahteva različitih državnih organa (poput sektora za urbanizam u okviru lokalnih samouprava ili poreskih službi), pribavljanja sertifikata, uspostavljanja standarda i slično. Prepreku povećanju konkurentnosti predstavlja i visoka zastupljenost sive ekonomije u zemlji, koja stvara nelojalnu konkurenciju na tržištu (posledice dominantno na polju zarada, carina i PDV)".

Opšte tendencije u promenama poreske uprave, iz starog oblika u savremenu klijentski orijentisanu administraciju bi izgledalo najpribližnije slici 4:



Slika 4: Tendencije u promenama poreske uprave

Izvor: preradio autor

Poreska uprava Republike Srbije je u Programu transformacije 2015-2020 definisala tri ključna strateška cilja (Ministarstvo finansija RS, 2015):

1. unapređenje efikasnosti i efektivnosti osnovnih poslovnih procesa i povećanje stepena naplate poreza;
2. podizanje kvaliteta usluga i smanjenje troškova ispunjavanja poreskih obaveza (upravo je kroz ovaj cilj definisano obezbeđivanje uslova za elektronsku komunikaciju sa Poreskom upravom. Planovi obuhvataju i razmenu pravovremenih i tačnih informacija sa obveznicima kroz kompletiranje elektronskih servisa poreske uprave);
3. Uspostavljanja moderne infrastrukture i radnog okruženja unutar organizacije (to se između ostalog planira podizanjem kvaliteta usluga i smanjenja troškova ispunjavanja poreskih obaveza. Planovi obuhvataju i uspostavljanje jedinstvenog informacionog sistema i skladišta podataka (*data warehouse*), uvođenjem upravljanja organizacijom na bazi performansi i sl.).

2.2.4 Efekti reformi poreza na imovinu na lokalne samouprave

Javna dobra su ona dobra i usluge koja simultano karakterišu: odsustvo rivaliteta u potrošnji (korisnici se ne nadmeću u pogledu potrošnje iste jedinice javnog dobra) i nemogućnost isključenja korisnika iz potrošnje. Primeri javnih dobara su javna bezbednost, ulična rasveta, deratizacija, dezinskecija, putevi, prevencija zaraznih bolesti (čija je mreža različitih institucija je posebno dobila na aktuelnosti tokom pandemije 2020. godine), vodni objekti, mreže, itd. „Čista” javna dobra su ona u čijem slučaju su simultano i u potpunosti ispunjena oba uslova. Dok su u slučaju privatnog dobra potrošači rivali u potrošnji, kod javnih dobara dodatni korisnik ne dovodi do pada potrošnje, odnosno umanjenja korisnosti postojećih korisnika, ne stvara dodatne troškove proizvođaču, troškovi njegovog pružanja su fiksni, a granični troškovi (troškovi pružanja javnog dobra dodatnom korisniku) jednaki su nuli. Prema Komitetu ministara Saveta Evrope, lokalne javne službe, koje pružaju javne usluge, moraju da poštuju određene principe:

- Lokalne javne službe doprinose vršenju nadležnosti lokalnih organa koji su odgovorni za njih prema relevantnim nacionalnim, odnosno regionalnim propisima. Stvaranje i upravljanje lokalnim javnim službama proističe iz principa lokalne samouprave i doprinosi ostvarivanju nadležnosti lokalnih organa;
- U sklopu relevantnih nacionalnih, odnosno regionalnih propisa, lokalni organi imaju nadležnost nad svojim službama i organizuju ih tako da efikasno odgovore na potrebe stanovnika koji žive na njihovoj teritoriji, i idu u korak s tendencijama u pogledu zahteva društva i opštih prioriteta politike, kao i zahteva za zdravim ekonomskim upravljanjem i tehnološkim promenama.
- Lokalne javne usluge treba da osiguraju princip potpune i praktične ravnopravnosti korisnika i da poštuju principe nediskriminacije i neutralnosti.
- Lokalne javne usluge treba da poštuju opšte principe javnih usluga: ravnopravnost, neutralnost, nediskriminaciju i kontinuitet i zadužene su da vode računa o javnom interesu, kao i da obezbede razumnu ravnotežu prihoda i rashoda. U tom cilju one treba da pribegavaju svim oblicima međuopštinske saradnje koja im može biti od pomoći u popravljaju rezultata (Komitet ministara Saveta Evrope, 1997).

Tiboov model i oporezivanje imovine

Pitanje konkurencije javnih rashoda pitanje je koje se sve više izdvaja kao poseban segment u izučavanju ekonomije javnog sektora i fiskalnih odnosa između više nivoa vlasti. Uopšte se smatra da službenici na lokalnom nivou kroz rashode budžeta omogućavaju takvu ponudu javnih dobara i usluga, kao i ostalih „povlastica”, koje zadržavaju staro i privlače novo stanovništvo. Povećanje broja poreskih obveznika je neka vrsta dugoročnog cilja samih službenika, jer se time povećava poreska osnovica, a indirektno i veličina budžeta. Elaboriranje demografskih ciljeva ili ekonomske migracije¹⁷ dodatno bi usložilo ovaj deo istraživanja (posebno imajući u vidu da se osvrtnost mobilnost radne snage pravi u poglavlju 2.3.4), ali može poslužiti i kao putokaz drugim istraživačima.

Sa aspekta teme doktorske disertacije interesantno je tretiranje poreza na imovinu kao nekog vida naknade za primljene lokalne usluge. Naime, poreski obveznici će tražiti onu jurisdikciju koja zadovoljava njihove zahteve za lokalnim javnim dobrima, što podrazumeva savršenu mobilnost poreskih obveznika, postojanje konkurencije između jedinica lokalne samouprave i sprovedeno fiskalno zoniranje u njihovim okvirima. Ipak, ljudi se sele u različite oblasti motivisani sopstvenim interesima i motivima, ali uzimajući u obzir i pitanja javnih dobara i usluga u novoj zajednici. Kako Dimitrijević (2013) navodi:

„O pitanju poreske konkurencije se govori svaki put kad sistem jedne države ili drugog nivoa političko-teritorijalne jedinice utiče na poreski sistem drugog kolektiviteta u smislu ukupno ubranih poreskih prihoda. Svojevremeno je ekonomista Čarls Tibo (Charles Tibeout) govorio o mogućnosti birača da glasaju nogama, u smislu da odaberu za sebe savršenu kombinaciju poreskih dužnosti i doprinosa (usluga) javnog sektora između konkurentskih poreskih jurisdikcija”.

Najčešća motivacija za sprovođenje decentralizacije jeste nastojanje da se lokalnim vlastima omogući da pružaju veću količinu usluga, jer su one u bližem kontaktu sa samim građanima i bolje mogu da razluče koje tačno usluge građani traže i

¹⁷ Obim iseljavanja stanovništva Republike Srbije na početku XXI veka je sve intenzivniji, te uz današnje zabrinjavajuće demografske trendove, ima značajne posledice na tržište rada, destabilizaciju ekonomskog, zdravstvenog, socijalnog, obrazovnog i penzionog sistema u dugoročnom smislu zbog očekivanog gubitka poreske i fiskalne baze, više u Strategiji o ekonomskim migracijama Republike Srbije za period 2021-2027. godine, koja je objavljena u "Sl. glasniku RS", br. 21/2020

u kojim količinama. Blizina građana i lokalne samouprave ukazuje na to da građani imaju mogućnost da učestvuju u javnoj raspravi, jer smatraju da će njihovi komentari i zahtevi imati uticaja, a što su lokalne vlasti bliže ljudima, postoji veća verovatnoća da će slušati i odgovoriti na zahteve lokalnog stanovništva¹⁸. U pružanju usluga lokalne vlasti mogu da izbegnu grešku centralne vlasti, koja se rukovodi maksimumom da jedna veličina odgovara svima. Naime, usluge koje pružaju centralne službe gotovo su uvek jedinstvene za celu zemlju, stvarajući time previše javnih dobara ili usluga u nekim regionima gde je potražnja za tim uslugama ili dobrima mala i premalo javnih dobara ili usluga tamo gde je potražnja za njima velika. Tibo je tvrdio da decentralizacija vlasti olakšava sistem konkurencije lokalnih samouprava u pokušaju da apeluju na građane pružanjem posebne kombinacije javnih usluga i poreza. Sposobnost da se odgovori na zahteve građana takođe zavisi od pristupa i kontrole nad potrebnim finansijskim sredstvima.

S obzirom na to da su javne usluge (npr. vodovod, gradska čistoća) lokalni monopoli, ne postoji konkurencija kod obezbeđivanja ovih usluga na lokalnom nivou. Ukoliko stanovnici jedne lokalne zajednice nisu zadovoljni pruženim uslugama od strane lokalne samouprave, oni će se odseliti u drugu opštinu koja će na bolji način obezbediti usluge svojim građanima. Ovakve migracije (kao i prateći efekat na vrednost nekretnina) daju isti signal lokalnim samoupravama, kao tržište menadžerima u preduzećima. Tiboova hipoteza je interesantan pogled na merenje efikasnosti lokalne samouprave, mada treba spomenuti da ona, iako ima svoje prednosti, poseduje i velika ograničenja. Uvek će postojati ljudi koji nisu spremni da napuste svoj rodni kraj, iako usluge u njihovim lokalnim zajednicama nisu na adekvatnom nivou. Nasuprot tome, ukoliko je jedna zajednica efikasnija, ona postaje privlačna za veliki broj građana. Ovakve migracije će povećati poresku bazu lokalne zajednice, ali i troškove za obezbeđivanje stambenih objekata i socijalnih usluga. Da ima i suprotnih primera, pokazuje istraživanje Mulera Onofreje i Kataline Kozmei u Rumuniji gde je 15 od 22 najveća grada izabralo maksimalnu poresku stopu od 1,5% na nekretnine, čime se dolazi do zaključka da u Rumuniji nije prisutna poreska konkurencija među lokalnim samoupravama (Onofreia i Cozmei 2012).

¹⁸ Na primer izgradnja linijskog parka na potezu od Beton hale do Pančevačkog mosta, taj prostor je koristila Železnica Srbije gde se pruga kretala, a sad je predmet javne rasprave

Tiboova hipoteza nam pokazuje koliko je važan ravnomerni razvoj unutar zemlje, jer u slučaju neravnomernog razvoja može doći do migracija i poremećaja koje one nose sa sobom čime, dugoročno gledano, mogu nastati veći troškovi nego koristi od ponude efikasne usluge na lokalnom nivou. Hipotetički, u situaciji u kojoj bi lokalne samouprave imale pravo da naplaćuju porez na dobit preduzeća postojala bi određena konkurencija između lokalnih zajednica za privlačenje investicija, jer bi različite lokalne samouprave mogle investitorima ponuditi povoljne poreske uslove. Međutim, ovakva konkurencija između lokalnih samouprava smanjila bi njihove poreske prihode, dok bi jedino investitori imali veću dobit. Posledica bi bili niži prihodi lokalne samouprave te je bolje rešenje da se u celoj državi, tj. od strane centralne vlasti, naplaćuje jedna poreska stopa i da se ovaj prihod ustupi lokalnim samoupravama (Bećirović, Plojović, Ujkanović, 2012). Kakav je aktuelni trend kretanja prihoda lokalnih samouprava u EU tokom poslednjih 15 godina prikazuje tabela 11 u nastavku.

Tabela 11: Učešće poreskih prihoda lokalnih samouprava u ukupnim javnim prihodima država EU (u %)

država* / godina	2005.	2008.	2011.	2014.	2017.	u mil EUR u 2017.
Austrija	3,1	3,1	3,2	3,1	3,1	4.758 €
Belgija	4,9	4,5	5,1	4,7	4,9	9.679 €
Bugarska	1,8	2,9	3,0	3,0	3,1	473 €
Češka	14,5	14,2	13,7	14,7	15,0	10.141 €
Danska	30,5	24,7	26,7	24,9	26,7	35.660 €
Estonija	1,2	1,2	1,5	1,1	0,9	70 €
Finska	20,7	21,9	23,2	23,5	23,5	22.781 €
Francuska	10,9	11,4	12,3	12,2	12,6	134.595 €
Grčka	2,2	2,3	2,3	2,4	2,4	1.696 €
Holandija	4,0	3,3	3,7	3,8	3,5	10.038 €
Hrvatska	10,4	11,9	12,4	13,2	11,1	2.053 €
Irska	2,2	2,6	3,2	2,7	2,1	1.398 €
Italija	15,7	15,5	14,7	15,3	14,0	101.565 €
Kipar	1,3	1,4	1,4	1,5	1,1	73 €
Letonija	16,7	18,8	19,2	19,0	19,3	1.618 €
Litvanija	1,5	1,2	1,6	1,2	1,2	148 €
Luksemburg	4,4	4,5	4,6	3,3	4,1	871 €
Mađarska	11,6	6,4	6,5	5,6	5,8	2.736 €
Malta	n.a.	n.a.	n.a.	n.a.	n.a.	n.a.
Nemačka	7,3	8,1	7,7	7,8	8,1	104.391 €
Poljska	12,7	13,5	12,3	13,0	12,7	20.257 €
Portugalija	6,7	7,0	6,5	7,2	7,1	4.760 €
Rumunija	3,1	3,2	3,8	3,6	3,6	1.696 €
Slovačka	2,3	2,2	2,4	2,3	1,5	433 €
Slovenija	7,4	8,9	10,8	10,6	9,3	1.461 €
Španija	8,3	8,7	9,2	10,0	9,8	38.391 €
Švedska	32,1	32,0	30,8	31,3	30,6	64.534 €
Velika Britanija	5,0	4,9	5,2	5,2	5,0	39.906 €

Izvor: Preradio autor, Taxation trends in the European Union, Eurostat 2019 edition, str. 201.

Tržište ne pruža mnoge usluge koje obezbeđuje država, a nemogućnost pristupa javnim dobrima i uslugama znači smanjenje kvaliteta života za mnoge pojedince i porodice. Isto tako, i neadekvatne usluge države imaju dugoročne negativne posledice. Na primer, nedostupnost osnovnih dobara i usluga koje obezbeđuje država narušava sposobnost manje razvijenih evropskih zemalja da privuku i zadrže strane investicije. Strane investicije će uvek ići u regione sa odgovarajućom infrastrukturom, bezbednim uslovima života, pouzdanom i obučenom radnom snagom. Nedovoljan godišnji prihod i

deficitni budžeti lokalnih samouprava ukazuju na to da lokalne samouprave mogu sprovesti političke kompromise koji će tokom vremena postati nefunkcionalni. Ulaganje u javnu infrastrukturu, koja poboljšava životnu sredinu i život zajednice, treba da u uslovima normalnog funkcionisanja privrede na kraju poveća i trgovinsku i industrijsku aktivnost u zajednici. Jednostavno je pronaći primere takvih ishoda: aerodromi, putevi, vodovod i javna tržišta doprinose ekonomskom blagostanju lokalne zajednice. Od svih dostupnih poreza na lokalnom nivou, porez na imovinu ima najveći potencijal za „zahvat” dela vrednosti stvorene ulaganjem u infrastrukturu. Na primer, ako izgradnja javnog sistema prevoza rezultira povećanjem vrednosti postojećih stambenih prostorija i poslovnih zgrada, onda će odgovarajući način primene sistema poreza na imovinu računati na povećanu vrednost imovine, i doći će do povećanja poreza na imovinu.

Socijalni efekti fiskalne decentralizacije

Osnovni cilj poreske politike jeste da prikupi dovoljno prihoda od poreza za potrebe finansiranja javnih rashoda. Međutim, oporezivanje je takođe jedan od instrumenata ukupne makroekonomske politike, zbog čega se koristi za stvaranje preduslova za postizanje osnovnih makroekonomskih ciljeva. Fiskalne vlasti nemaju priliku da dizajniraju neki nov koncept oporezivanja imovine ili dohotka građana. Uglavnom su to već poznati modeli, o kojima je finansijska teorija dala svoj sud, a neke zemlje u manjoj ili većoj meri već implementirale.

Lokalne vlasti zahtevaju autonomiju nad svojim fiskalnim poslovima, odnosno da sami izvršavaju svoje obaveze. Teorijski gledano, porez na imovinu može da obezbedi ovu vrstu autonomije. Međutim, da bi se to postiglo, lokalne vlasti moraju da imaju neki oblik političke i pravne kontrole nad iznosom prihoda koji mogu da podignu i potroše bez uticaja viših nivoa vlasti. Pravi lokalni porez je onaj za koga lokalne vlasti određuju poresku osnovicu, poreske stope i prikupljaju prihode. Samo za poreske stope koje su određene na lokalnom nivou (a ne od strane centralne vlade) postoji lokalna autonomija i odgovornost za lokalne rashode i prihode.

Tako je u Crnoj Gori Zakon o porezu na nepokretnosti (Sl. list RCG br. 65/01)¹⁹ doneo 2001. mogućnost jedinicama lokalne samouprave da uvede visinu prethodno limitirane stope, dok je u Srbiji to postalo moguće tek donošenjem Zakona o finansiranju lokalne samouprave 2006. godine. Istraživanja Desai, Frajnkman i Goldberg (2003) u Rusiji pokazala su da efekti fiskalne autonomije slabe ukoliko su prikupljeni prihodi na lokalnom nivou, odnosno da se budžeti istih pune najvećim delom prihodima neporeskog karaktera. Po pravilu, ako se finansiranje ne zasniva na transferima centralne vlasti, to su regioni koji prihoduju od energetske kompanija (nafta, gas), jer su bogati tim sirovinama. Zaključak autora je da samo one lokalne samouprave koje svoje budžete pretežno pune porezima mogu očekivati najbolje ekonomske performanse i najbolje uočavati šta je lokalnim privrednicima najvažnije za poslovanje (Desai, Frajnkman i Goldberg, 2003).

Finansiranje „odozgo nadole” stvara proces koji razdvaja odluke o potrošnji od odluka o oporezivanju i prihodima. Kada prihodi dolaze iz centralne vlade, zvaničnici lokalne vlasti osećaju ili političko nezadovoljstvo ili odgovornost koja je uglavnom povezana sa prikupljanjem sredstava. Uobičajeni ishod centralnog finansiranja je da centralna vlast uglavnom zahteva jednaku alokaciju prihoda po glavi stanovnika, ili bar približnu, između svih jedinica lokalne samouprave. Bogate ili siromašne zajednice dobijaju isti iznos prihoda od centralne vlade, bez obzira na stvarne potrebe. I nakon dobijanja sredstava imaju samo nekoliko opcija kako mogu ta sredstva da iskoriste. Na primer, iako lokalna zajednica može imati veću potrebu za potrošnjom sredstava na obrazovanje nego na javnu bezbednost, centralna vlast može izdati direktivu da se sredstva koriste za policiju i protivpožarnu zaštitu. Lokalni zvaničnici mogu biti nezadovoljni takvim ishodom, ali malo toga mogu da urade, jer finansiranje od strane viših nivoa vlasti daje vladi značajan finansijski uticaj, često i presudan.

Prihodi koji su pod kontrolom lokalne samouprave (ili porezi za koje lokalna vlast može razrezivati stope u okviru zadatog koridora, ili određivanja poreske osnovice i sprovođenje poreskog postupka i administracije) dovode do drugačijeg obrasca ponašanja. Kada su prihodi pod kontrolom lokalne samouprave, lokalno stanovništvo se

¹⁹ Zakon o porezu na nepokretnosti ("Sl. list RCG", br. 65/2001 i 69/2003 - dr. zakon i "Sl. list CG", br. 75/2010, 9/2015 i 44/2017) je u međuvremenu prestao da važi usvajanjem Zakona o porezu na nepokretnost ("Sl. list CG", br. 25/2019)

više angažuje u političkom procesu (glasanje na referendumima²⁰, prisustvovanje javnim skupovima, uvid u planove detaljne regulacije, kontakt sa lokalnim zvaničnicima), jer su upravo građani poreski obveznici i trpe posledice fiskalne politike opštinskih zvaničnika. Građani mogu osetiti ili predvideti posledice visokih ili niskih poreza i reagovati kada smatraju da je to neophodno. Na primer, ruske lokalne samouprave su tokom 1996. godine skupile više javnih prihoda (oko 6,4% BDP-a), ali isto tako su i više potrošile. Međutim, u strukturi potrošnje je više izdvojeno za socijalno finansiranje zdravlje, obrazovanje i socijalnu zaštitu (Lev and Plamen, 1999).

Kod oporezivanja imovine poreski stručnjaci ističu neke od glavnih prepreka i dilema sa kojima se poreske vlasti suočavaju i čiju socijalnu komponentu ne smeju da zaobiđu prilikom eventualnih reformi:

- Bez obzira na transparentna poreska pravila od strane poreskih vlasti, nikada se ne može zanemariti i otpor plaćanju. Uvođenje bilo kog fiskalnog instrumenta u poreski sistem jedne zemlje praćeno je preduzimanjem različitih radnji od strane obveznika u okviru zakona, ali i izvan njega, u cilju delimičnog ili potpunog umanjenja svog poreskog tereta;
- Bez obzira na uloženi napor poreske vlasti da neki oblik oporezivanja imovine prikažu pravičnim, ne postoji direktna korelacija između poreske obaveze i sposobnosti da se taj porez plati, pa se neretko, posebno kod starijih poreskih obveznika, može zapaziti sledeća „paradoksalna” situacija: da su imovinski bogati, a novčano siromašni, odnosno da raspolažu nepokretnostima, koje su uspeli da kupe tokom radnog veka, a da sa manjim dohotkom koje nosi treće doba nemaju sposobnost da plaćaju visoke javne prihode na imovinu (Ernst & Young Global Limited, 2014);
- treba imati u vidu da nadležnosti lokalnih samouprava u prikupljanju poreza na imovinu može voditi i regionalnim razlikama u distribuciji bogatstva, odnosno tome da se bogati još više bogate, dok siromašni još više postaju siromašni (McCluskey, Lawrence i Walters, 2013).

²⁰ Ukoliko lokalna samouprava zaključi da građani žele bolju protivpožarnu zaštitu, a manje sportske rekreacije u zajednici, lokalni zvaničnici mogu nesmetano da donose i sprovedu odluke kako bi postigli ove ciljeve. Opravdano je pretpostaviti da se zahtevi za javnim uslugama značajno razlikuju među građanima različitih lokalnih samouprava, pa je tako grad Šabac je raspisao referendum u 24 od 50 sela u kojima su poreski obveznici sami odlučivali u šta će se porez na imovinu utrošiti.

Izvor: <https://www.slobodnaevropa.org/a/28817256.html>, pristupljeno: 14. jul 2019

Poreske vlasti kod poreskih reformi moraju da razmišljaju i o socijalnoj dimenziji pravičnosti oporezivanja, neretko navedenoj i u ustavnim odredbama, po kojoj se podrazumeva da se pravična raspodela raspoloživih resursa vrši između različitih članova društva. Što se tiče oporezivanja, princip pravičnosti nalaže da se porez plaća u skladu sa ekonomskom snagom poreskih obveznika (princip sposobnosti plaćanja). Međutim, princip pravičnosti u oporezivanju je u suprotnosti sa principom efikasnosti. Odgovaranje na kratkoročne političke pritiske na račun primene zdravih ekonomskih principa može dugoročno dovesti do još nepravičnijeg i neefikasnijeg poreza, a dalje do još većeg otpora od strane poreskih obveznika. Sve navedeno ukazuje na važnost konsenzusa oko političke prihvatljivosti reformi, ali je važno obezbediti da sistem poreza ne bude samo politički prihvatljiv i administrativno izvodljiv, već i da je pravilno projektovan iz ekonomske perspektive.

Ipak, postoje koraci koje predstavnici poreske vlasti mogu da prate kako bi se smanjio politički otpor porezima na dohodak i imovinu. Jasno je da poreske vlasti moraju da budu obazrivije sa stopama oporezivanja stanovništva. Ne postoji čaroban broj kojim bi se odredila stopa oporezivanja, a isto važi i za poreske osnovice. Lokalne samouprave koje imaju poreske osnovice sasvim drugačije od poreskih osnovica susednih jurisdikcija mogu da očekuju protivljenje ili nepoštovanje od strane svojih građana. Poreski obveznici će se protiviti porezima ukoliko su zahtevi u vezi sa poštovanjem poreskih propisa zbunjujući, dugotrajni i skupi. Na sličan način će se poreski obveznici, posebno preduzetnici, protiviti porezima koji nisu konzistentni tokom određenog vremenskog perioda.

2.2.5 Efekti izbora pojedinih poreskih stopa

Jedna od osnovnih karakteristika sintetičkog poreza je primena progresivnih poreskih stopa, pojednostavljeno da poreske stope rastu kako se povećava poreska osnovica – vrednost imovine ili oporezivog dohotka. Poreska stopa predstavlja iznos poreskog duga u odnosu prema iznosu poreske osnovice. Primena progresivnih poreskih stopa ima kako ekonomske, političke, i socijalne razloge, tako i odgovarajuće ekonomske, političke i socijalne efekte. Određivanje konkretnog sistema i vrste poreskih stopa direktno je zavisno od ciljeva koji se konkretnom poreskom politikom žele postići.

Proporcionalne poreske stope u osnovi imaju neutralno dejstvo jer ostavljaju nepromenjene relativne odnose između dohodaka pojedinaca i socijalnih grupa i njihove ekonomske snage. Međutim, primena progresivnih poreskih stopa nosi sa sobom drugačije implikacije.

Među važnijim zadacima poreske politike je i da opredeli stepen progresivnosti poreza na dohodak građana, odnosno relativni odnos između porasta progresivnih poreskih stopa i porasta poreske osnovice. Najčešće korišćen kriterijum, kod određivanja vrste poreske stope je odnos između stope koju je propisao zakonodavac i poreske osnovice, pa tako poreske stope mogu biti proporcionalne, progresivne i regresivne. Naravno, poslednje navedene su u praksi prilično retke, jer podrazumevaju takve poreske stope koje kako raste dohodak se smanjuju, odnosno opadaju sa rastom poreske osnovice, što retko koja poreska vlast može da opravda jer je to nepravilno oporezivanje. Inače, progresivno oporezivanje građana se može sprovesti na dva načina: putem direktne (stalna i raščlanjena) i indirektna progresije. Porast progresivnih poreskih stopa može biti ravnomeran, ubrzan ili usporen, pa po tom osnovu i progresivne poreske stope mogu biti proporcionalno progresivne, progresivno progresivne i regresivno progresivne.

Jedno od najznačajnijih pitanja fiskalne politike u domenu oporezivanja građana je određivanje optimalnog rasta poreskih stopa. Teorijski, rast poreskih stopa mogao bi ide do 100% dohotka za oporezivanje. Međutim, očigledno je da ovako visoka poreska stopa ne bi bila mera fiskalne politike, već mera konfiskacije što Leferova kriva najslikovitije opisuje.

S obzirom na činjenicu da poreski prihodi rastu dok poreske stope imaju takozvani normalan nivo, rast poreskih stopa se uvek zaustavlja na određenom stepenu, kako u pogledu veličine poreske osnovice, tako i u pogledu najviše poreske stope. Posle tog nivoa, dalje povećanje oporezivog dohotka ne utiče na porast visine poreskih stopa, čime se progresivni sistem pretvara u proporcionalni sistem poreskih stopa. Koji je taj najviši nivo i kakvu vrstu progresije treba primeniti, jedno je od centralnih pitanja poreskih politika u domenu oporezivanja dohotka i imovine građana. Ključni element svakog javnog prihoda je poreska stopa i njome se označava veličina poreskog tereta u odnosu prema poreskoj osnovici. Manipulacijom visine ili vrste poreske stope može se uticati na iznos plaćenog poreza. Takođe, izmenama poreskih stopa država može uticati

na nivo efektivne tražnje na razne načine, pre svega stimulisanjem investicione aktivnosti i delovanjem na preraspodelu dohotka.

Metod globalne (stalne) progresije podrazumeva sistem u kome je poreska tarifa postavljena na taj način da je poreska osnovica grupisana prema vrednosti u više razreda, odnosno tranši. Tranše su raspoređene u rastućem nizu, a svakom razredu poreske osnovice pripada odgovarajuća poreska stopa. Značajan nedostatak metode globalne progresije je u tome što prilikom prelaza iz jednog u drugi razred poreske osnovice dolazi do naglog skoka poreske stope, na primer ako se do 100.000 dinara oporezuje sa 20% a preko npr. između 100.000-200.000 dinara 30%. U tom slučaju dohodak onog ko zarađuje 99.999 din će posle oporezivanja biti oko 80.000. Istovremeno onaj ko ocenjuje 100.001 dinar će imati dohodak od 70.000. Dakle posledično lice koje je pre oporezivanja malo više zarađivalo posle oporezivanja ostane sa manjim dohotkom od lica čiji je dohodak pre oporezivanja bio niži.

Metoda raščlanjene progresije (progresija po tranšama) jeste metod po kom je poreska osnovica podeljena na više poreskih razreda (tranši). I u ovom metodu su tranše raspoređene u rastućem (progresivnom) nizu, ali je razlika u odnosu na metodu globalne progresije u tome što se povećana poreska stopa primenjuje samo na odgovarajuću tranšu (dakle ako posmatramo prethodni slučaj do 100.000 će platiti 20% a sve preko 30%), a ne na celokupni prethodni deo osnovice. Ukupan iznos poreskog duga dobija se sabiranjem iznosa po tranšama. I na taj način se otklanja nepravdičnost, jer je umanjena mogućnost da lice koje je ostvarilo veći dohodak ostane s manjim dohotkom nakon oporezivanja, a u cilju pojednostavljenja postupka izračunavanja visine poreskog duga, u tarifu se unose obračunati iznosi poreza iz prethodnih tranši.

Indirektna progresija se javlja kod takozvanih *flat tax* sistema. Kako napominje Nikola Altiparmakov (2013) iako propisuju samo jednu poresku stopu, flat tax sistemi su najčešće progresivni u praksi. To proističe iz činjenice da se minimalni iznos prihoda neophodan za ispunjenje elementarnih životnih potreba izuzima od oporezivanja. Tako se postiže tzv. indirektna progresija.

Uzimajući u obzir činjenicu da je poreska osnovica izdeljena na tranše i da se na svaku tranšu u skali poreske progresije primenjuje posebna stopa, kao na i činjenicu da brojna izuzimanja, odbici i olakšice dovode do erodiranja poreske osnovice, u doktrini

se, u domenu progresivnih poreskih stopa sintetičkog poreza na dohodak građana, razlikuju:

- zakonska poreska stopa;
- marginalna poreska stopa;
- prosečna poreska stopa i
- efektivna poreska stopa.

Tabela 12: Poreska obaveza u zamišljenom poreskom sistemu

dohodak	neoporeziv iznos	zakonska stopa	poreska obaveza	prosečna poreska stopa	granična stopa
30.000 din.	15.300 din.	20%	2.940 din.	10%	20%
60.000 din.	15.300 din.	20%	8.940 din.	15%	20%
90.000din.	15.300 din.	20%	14.940 din.	17%	20%
150.000 din.	15.300 din.	20%	26.940 din.	18%	20%
2.500.000 din.	15.300 din.	20%	496.940 din.	20%	20%

Izvor: Rosen, 2007, preradio autor

Napomena: prosečna poreska stopa = poreska obaveza / dohodak

Napomena: granična stopa = poreska obaveza/(dohodak - neoporeziv iznos)

Zakonska poreska stopa je poreska stopa određena zakonom. S obzirom na činjenicu da su zakonske stope kod sintetičkog poreza na dohodak građana raspodeljene po tranšama, svaka tranša ima svoju poresku stopu.

Marginalna poreska stopa pokazuje za koliko se povećava poreski dug ukoliko se poreska osnovica uveća za jednu novčanu jedinicu.

Prosečna poreska stopa se dobija kada se poreski dug po tranšama sabere, a dobijeni zbir podeli sa poreskom osnovicom.

Efektivna poreska stopa predstavlja, pak, pravi pokazatelj poreskog opterećenja – odnos poreskog duga prema dohotku za oporezivanje (a ne poreskoj osnovici). Ovde se radi o stvarnom poreskom opterećenju jer se u obzir uzimaju u svi odbici, što znači da je poresku osnovicu potrebno uvećati za iznos odbitaka kako bi se dobila slika realnog pokazatelja poreskog opterećenja. Efektivne stope su uvek, zbog postojanja odbitaka od osnovice, niže od prosečne poreske stope.

Nesporazumi nastaju zato što su neki istraživači skloni da progresiju nužno povežu s graničnom poreskom stopom – promenom u plaćenim porezima u odnosu prema promenama u dohotku. Kako bismo na jednostavan način razgraničili ove

pojmove, pretpostavićemo vrlo jednostavan poreski sistem u kome svaki pojedinac obračunava svoju poresku obavezu oduzimanjem 15.300 dinara od zarade i plaća porez od 20% na preostali iznos. Tabela 12 pokazuje nam iznos plaćenog poreza, prosečnu poresku stopu i graničnu poresku stopu za svaki od nivoa dohotka. Dok prosečne poreske stope rastu s dohotkom, granična je stalna i iznosi 20%. Drugim rečima, na svaki zarađeni dinar više fizičko lice izmiruje dodatnih 20 para poreza bez obzira na nivo dohotka.

S obzirom da imaju značajno pravičniji način određivanja poreske osnovice, razvijene zemlje mogu da razrežu porez na imovinu po mnogo većim stopama (Thuronyi, 2016) nego što to mogu zemlje u razvoju, a razlozi leže u mnogo pravičnijem načinu određivanja tržišne vrednosti poreske osnovice. Ipak, ni te više stope ne mogu da idu u nedogled, jer prostor za povećanje poreskih stopa onemogućavaju centralni nivoi vlasti, koji ponekada oduzimaju lokalnim samoupravama pravo da propišu visoke stope. Iako iza ovakvih odluka najčešće stoji želja centralnih poreskih vlasti da stanje javnih finansija na lokalnu budo što više uravnoteženo, istraživanja poput Kitchen (2012) su pokazala da limitiranje poreskih stopa ne ostvaruje željene efekte. Razlozi su mnogobrojni, pre svega što ovakva ograničenja dovode do smanjenja poreskih prihoda, čime padaju i prihodi lokalnih samouprava, jer ne postoje dokazi da one kompenzuju ovaj gubitak prihoda nekim drugim taksama, firmarinama ili lokalnim kaznama. Takođe ovakve mere otvaraju pitanje da li će na limitirane poreske stope lokalne samouprave reagovati smanjivanjem javnih dobara i usluga iz njihove nadležnosti. I druge studije, poput O'Salivenove iz 2001 (prema Kitchen, 2012), su pokazale da lokalne samouprave različito reaguju na smanjenje prihoda. Neke od njih srazmerno smanje sopstvene administrativne troškove, druge smanje obim javnih usluga, u nekim slučajevima se lokalne samouprave trude da pruže i više javnih usluga, iako su im umanjeni javni prihodi, dok se negde dešava da preduzeća u privatnom vlasništvu preuzmu obavezu pružanja usluga umesto dotadašnjih komunalnih preduzeća.

Pojedine lokalne samouprave na politiku limitiranih poreskih stopa za porez na imovinu stanovništvu reaguju povećanjem poreskog opterećenja privrednika. Ipak, imajući u vidu poresku konkurenciju, odnosno kompetitivno okruženje za privlačenje investitora, ostaje otvoreno pitanje koliki prostor za takvu poresku politiku zajednice

uopšte imaju. Drugim rečima, treba imati u vidu da tu ne važi neelastičnost kao kod stambenih objekata.

U pojedinim evropskim državama lokalne samouprave smeju, mogu i naplaćuju niz poreskih stopa na imovinu u zavisnosti od kategorije imovine (stambena, poslovna i industrijska). Ovakva praksa omogućava lokalnim samoupravama da upravljaju raspodelom poreskog opterećenja različitim kategorijama imovine u okviru njihove nadležnosti. Takođe, u ovom modelu se razlikuje nekoliko pristupa u određivanju poreske stope, te ona može biti fiksna, periodično promenjiva za iznos prilagođavanja inflaciji, određena u skladu sa budžetskim potrebama ili kombinacija prethodno navedenog. Neke od evropskih zemalja koje koriste indeksaciju u skladu sa stopom inflacije su Gruzija, Poljska, Moldavija, Rusija, Slovačka i Velika Britanija.

Francuska, Holandija i Švajcarska određuju poresku stopu u skladu sa budžetskim potrebama njihovih lokalnih samouprava. Ukoliko bismo pokušali da to matematički prikažemo, dobili bismo sledeći obrazac:

poreska stopa = (budžet lokalne samouprave – procenjeni javni prihodi po svim drugim osnovama osim poreza na imovinu) / poreska osnovica

Imajući u vidu složenost političkog uređenja i podelu vlasti između centralnog, regionalnog i lokalnog nivoa vlasti, ne iznenađuje činjenica da su poreske stope poreza na imovinu strukturirane kompozitno u nekim državama. Upravo tako složeno komponovane stope zamagljuju transparentnost ukupnog poreskog opterećenja obveznika. Naime, u Austriji, Belgiji, Danskoj, Francuskoj i Nemačkoj svaki nivo vlasti dodaje svoj deo na poresku stopu. U Austriji se stope primenjuju na pojedinačnu nepokretnost tako što se nadograđuje opštinska stopa na federalnu stopu u uvećanom rasponu od 5–500%. Slično je i u Danskoj, gde se jedinstvena stopa centralne vlasti nadograđuje opštinskim.

Stepen progresivnosti poreza na dohodak i imovinu građana u velikoj meri je korigovan ostalim elementima sistema poreza, tako da je krajnje nepotpuno i jednostrano posmatrati samo jedan njegov segment – visinu progresivnih poreskih stopa i stepen progresivnosti određen zakonom.

Belgijski poreski sistem oporezivanja imovine karakteriše poreska stopa nastala kao zbir regionalne i opštinske. Uticaj fiskalne decentralizacije u Francuskoj na formiranje poreske stope je interesantan, jer ona zavisi od poreskih stopa koje propiše

region, okrug i gradska vlast. Ipak, postoje limiti, pa stopa koju uvede okrug ne sme da prevazilazi 2,5% prosečne stope na nacionalnom nivou.

Varijabilne poreske stope mogu biti opravdane u smislu pravičnosti i efikasnosti. Na osnovu pravičnosti u odnosu na stečene koristi može se tvrditi da se koristi od lokalnih javnih službi razlikuju za različite kategorije imovine. Veće poreske stope bi trebalo primenjivati na one vrste imovine koje koriste više javnih usluga. Na primer, stambeni objekti obično koriste više usluga od ostalih oblika imovine. Sa stanovišta efikasnosti, tvrdi se da bi porezi na imovinu trebalo da budu veći za one delove poreske osnovice koji su najmanje elastični na ponudu. Uprkos ekonomskim razlozima za veće oporezivanje stambenih objekata u odnosu na ostalu imovinu, realnost razlika u porezima je sasvim drugačija. U skoro svakoj zemlji su porodična imanja (kao što su poljoprivredna imanja) povlašćena u odnosu na drugu, nerezidencijalnu, imovinu.

Česta je praksa i da kompanije plaćaju veće poreze na imovinu od stanovništva. Povlašćeni tretman stambenih objekata se postiže na tri načina:

1. kada se koristi procenjena tržišna vrednost, sistem sa namerom potcenjuje porodične kuće iste vrednosti u poređenju sa imovinom koja se nalazi u komercijalnoj i industrijskoj svojini;
2. mnoge evropske zemlje imaju zakonski niže poreske stope na porodične kuće (imanja) nego na druge vrste imovine;
3. poreske vlasti često omogućavaju poreske olakšice vlasnicima stambenih objekata, a u nekim slučajevima i stanarima: poreske kredite, donacije vlasnicima kuća ili poreska razgraničenja. Ove mere generalno ne važe za ostale oblike imovine.

Gledano sa stanovišta efikasnosti (ostvarenih olakšica) i pravičnosti, veće oporezivanje ostalih oblika imovine nije opravdano. Razlike u većem oporezivanju se održava na odluke o korišćenju stambenih objekata ili zemljišta u komercijalne, rezidencijalne ili industrijske svrhe.

2.3. Međunarodni trendovi i tendencije u neposrednom oporezivanju stanovništva

Danas gotovo da nema rasprave u nauci, ekonomiji i politici u kojoj se pojam globalizacija ne koristi kao objašnjenje postojećih međuzavisnosti u društvu, kao što su internacionalizacija i pojava regionalnih ekonomskih integracija. Obim dostignuća, nove civilizacijske norme, dinamika i izazovi promena koje u poslednjih četvrt veka donosi globalizacija revolucionarniji su nego ikad. Osnovne karakteristike globalizacije manifestuju se kroz liberalizaciju i „nestajanje” granica. Najvažnija karakteristika fenomena globalizacije je mobilnost faktora proizvodnje, pre svega kapitala i znanja. Kako navodi Simić (2013) slom nekadašnjeg komunističkog bloka u Evropi je neizbežna posledica višedecenijske krize državnog socijalizma i društveno-ekonomskog uređenja. Takav poredak nije se mogao suprotstaviti neoliberalnoj ideologiji i trećoj tehnološkoj revoluciji, koje su uzrokovale talas globalizacije krajem XX veka.

Premda su danas celu svetsku ekonomiju proželi razni globalizacioni procesi, najveći naglasak će biti na Evropi, Evropskoj uniji (EU) i bivšim tranzicionim zemljama centralne i istočne Evrope, kao najboljem, i za nas najvažnijem primeru globalizacionih procesa u svetu.

2.3.1 Simplifikacija i kretanje poreskih stopa

Na samom početku, pre pojedinačne analize promena u poreskim sistemima, osvrnućemo se na etimološko značenje samog pojma reforme. Reforma je latinska reč koja označava preobražaj, preinačenje, kada se nešto menja u pozitivnom pravcu, poboljšava.

Poreski sistem se može definisati kao ukupnost poreskih oblika jedne zemlje i on je deo finansijskog i ekonomskog sistema neke države, koji odražava njeno političko i socijalno uređenje. Uglavnom se u poreskoj strukturi nalaze socijalni doprinosi, porez na dohodak, PDV, akcize, porez na dobit, porezi na imovinu u statici i dinamici, naknade, takse. Ipak, nije svaki javni prihod izdašan, ali je u većoj ili manjoj meri „dragocen” jer može da ostvari neki drugi ekonomski, demografski, socijalni ili politički cilj. Tražeći putokaze za delovanje države, poreski sistem svake zemlje se formirao ponaosob, uvažavajući kompromise političkog uređenja, industrijskog razvoja,

tradicije, izloženosti međunarodnim tokovima i željom da se podstakne konkurentnost i ekonomski rast.

Poreske sisteme evropskih država čine desetine poreskih oblika koji su regulisani brojnim zakonima, uredbama, pravilnicima i drugim propisima, tako da je sve teže govoriti o jednoj celini sastavljenoj od skladno povezanih delova. Štaviše, u lavirintu poreskih propisa ne gube se samo poreski obveznici, već ponekad i same poreske administracije. U teoriji poreskog prava se sve više ističe kako država treba da posveti izuzetnu pažnju pojednostavljenju u oporezivanju, pa tako i njegovoj većoj preglednosti. Tako se jedna grupa centralnoevropskih i istočnoevropskih zemalja, koje su se odlučile za proporcionalni sistem, rukovodila očekivanjem da bi uspostavljanje jedinstvene proporcionalne stope za sve obveznike imalo efekat značajnog smanjenja evazije poreza i većeg stepena jednostavnosti i transparentnosti poreskog sistema. Takođe, i grupa zemalja kod kojih su zastupljene progresivne poreske stope u oporezivanju stanovništva su u želji da očuvaju socijalnu dimenziju progresivnim oporezivanjem išle na značajno pojednostavljivanje skale poreske progresije.

Evropsko tržište rada lako može biti „narušeno i deformisano” porezima i doprinosima, pa je, kao takvo, uticalo da se formira poresko okruženje koje će podstaći zapošljavanje. U slučaju EU, fiskalne reforme kroz usklađivanje poreskih sistema kandidata za članstvo u EU se s pravom mogu nazvati tihom harmonizacijom. Prosto kopiranje tržišnog modela, pa i fiskalnog sistema, iz razvijenih evropskih zemalja na one koje su poslednje dve decenije prolazile kroz tranziciju, nije bila moguća po receptu „prekonoćne” transplantacije institucija tržišnog sistema poslovanja i oporezivanja. Reforme su uslovljene potrebom da se poreski propisi u potpunosti usaglase sa *acquis communautaire* (Popović, 2007). Kroz simplifikaciju poreskih sistema pažnja se posvećivala pojednostavljenju poreskih propisa i smanjenju broja poreskih podzakonskih akata. Poreske reforme u pribaltičkim republikama i Bugarskoj, koje će kasnije biti detaljnije elaborirane (poglavlje 3.4), su jednostavnost oporezivanja dohotka stavile na prvo mesto, jer utiču na smanjene evazije i sive ekonomije.

Posle Drugog svetskog rata poreski sistemi se stalno nalaze u procesu transformacija i poreskih reformi. Prve decenije druge polovine XX veka obeležila su značajna povećanja socijalnih doprinosa u poreskim sistemima. Kasnije reforme su pratile uvođenje PDV-a u svim državama OECD-a (izuzev SAD, koje imaju sistem

oporezivanja potrošnje, koji je i Srbija imala pre uvođenja PDV-a). Reforme koje su obeležile poslednje dve decenije XX veka deo su promena i implementacija ekonomske filozofije liberalizma, tj. manje uloge države, a u literaturi se i dalje sreću izrazi koji simbolizuju državnike koji su tu politiku najaktivnije sprovodili: *regan-tačerizam*. Premijerka Velike Britanije i predsednik SAD su utemeljili kapitalistički pravac koji Anufrije (2012) opisuje kao „neoliberalni tržišni fundamentalizam” koji se „u osnovi svodio na liberalizaciju, deregulaciju i privatizaciju, uz glorifikaciju tržišta i eliminisanje državnog nadzora nad ekonomijom”. Vašingtonski konsenzus, koji je nametnut kao model reformi evropskim tranzicionim privredama, izazvao je brojne kontroverze. Kao svojevrsni spisak recepta za uredno i disciplinovano vođenje ekonomske politike, imao je protivnike i među nobelovcima, poput Džozefa Štiglica, ali i pristalice u domaćoj stručnoj javnosti, u kojoj se svojim radovima isticao Ljubomir Madžar.

Ocena poreskog sistema se ne razlikuje od ocene privrednog sistema, jer se isto svodi na pitanje cena i troškova da bi se postigli ciljevi. Poznavajući složene odnose međuzavisnosti, zadatak poreskog sistema je da što više omogući slobodni izbor aktera u procesu reprodukcije, kao što su izbori između proizvodnje i potrošnje, štednje (investicija) i potrošnje, ili rada i dokolice. Odgovor na ovu dilemu predstavlja putokaz poreskim vlastima u kom smeru treba graditi poreski sistem. Pitanje koje se postavlja pred nosioce poreske politike, pre predlaganja poreskih reformi, jeste kako da obezbede što veću sveobuhvatnost poreske osnovice. Svaka poreska vlast različito ponderiše pokazatelje poreske snage, te neke veći značaj daju dohotku, neke potrošnji ili imovini tj. bogatstvu. Aktuelni trendovi poreske politike idu ka simplifikaciji poreskih sistema, smanjivanjem marginalnih poreskih stopa, uz zadržavanje javnih prihoda na konstantnom nivou.

Kraj XX veka je karakterisao pad nominalnih stopa poreza na dobit, bez razlike da li su u pitanju tržišno razvijene ili tranzicione privrede. Zi je primetio da su:

”standardne stope poreza na dobit u 1980-ima u proseku su bile 51% u državama OECD-a, odnosno 39% u zemljama u razvoju. Te brojke su u 2000. godini, u dve pomenute grupe zemalja pale na 38%, odnosno na 32%. Interesantno je smanjenje u državama OECD-a koje je dvostruko veće od onoga u državama u razvoju – u globalnom smislu, stope poreza na dobit su se približile, a to je baš ono što bi se od

povećane pokretljivosti kapitala moglo očekivati. Budući da zemlje imaju potpunu slobodu određivanja vlastitih stopa poreza na dobit, to se približavanje može smatrati rezultatom decentralizacije. I dok se trend pada stope poreza na dobit od 2000-te nastavio, čini se da je brzina tog padanja smanjena – zasigurno je manja od pada stopa od sredine 1980-ih do sredine 1990-ih” (Zee, 2005).

Ukoliko se posmatra Tabela 13, sve zemlje EU, izuzev Malte, su u poslednjih četvrt veka imale značajan pad stopa, koje su u slučaju Poljske, Češke, Irske, Rumunije bile i više nego duplo smanjene, a u Bugarskoj i višestruko.

Tabela 13: Najviše zakonske stope poreza na dobit u periodu od 1995–2019

država* / godina (EU 28 prosek)	1995	1999	2003	2007	2011	2015	2019
Austrija	34,0	34,0	34,0	25,0	25,0	25,0	25,0
Belgija	40,2	40,2	34,0	34,0	34,0	34,0	29,6
Bugarska	40,0	34,3	23,5	10,0	10,0	10,0	10,0
Češka	41,0	35,0	31,0	24,0	19,0	19,0	19,0
Danska	34,0	32,0	30,0	25,0	25,0	23,5	22,0
Estonija	26,0	26,0	26,0	22,0	21,0	20,0	20,0
Finska	25,0	28,0	29,0	26,0	26,0	20,0	20,0
Francuska	36,7	40,0	35,4	34,4	36,1	38,0	32,0
Grčka	40,0	40,0	35,0	25,0	20,0	29,0	28,0
Holandija	35,0	35,0	34,5	25,5	25,0	25,0	25,0
Hrvatska	25,0	35,0	20,0	20,0	20,0	20,0	18,0
Irska	40,0	28,0	12,5	12,5	12,5	12,5	12,5
Italija	52,2	41,3	38,3	37,3	31,4	31,3	27,8
Kipar	25,0	25,0	10,0	10,0	10,0	12,5	12,5
Letonija	25,0	25,0	19,0	15,0	15,0	15,0	20,0
Litvanija	29,0	29,0	15,0	18,0	15,0	15,0	15,0
Luksemburg	40,9	37,5	30,4	29,6	28,8	29,2	24,9
Mađarska	19,6	19,6	19,6	21,3	20,6	20,6	10,8
Malta	35,0	35,0	35,0	35,0	35,0	35,0	35,0
Nemačka	56,8	51,6	39,6	38,4	29,6	29,8	29,9
Poljska	40,0	34,0	27,0	19,0	19,0	19,0	19,0
Portugalija	39,6	37,4	33,0	26,5	29,0	29,5	31,5
Rumunija	38,0	38,0	25,0	16,0	16,0	16,0	16,0
Slovačka	40,0	40,0	25,0	19,0	19,0	22,0	21,0
Slovenija	25,0	25,0	25,0	23,0	20,0	17,0	19,0
Španija	35,0	35,0	35,0	32,5	30,0	28,0	25,0
Švedska	28,0	28,0	28,0	28,0	26,3	22,0	21,4
Velika Britanija	33,0	30,0	30,0	30,0	26,0	20,0	19,0
EU prosek	35,0	33,5	27,8	24,4	23,0	22,8	21,7

Izvor: Evropska komisija (2019), str. 41. i monetarne vrednosti pre 2003:

https://ec.europa.eu/taxation_customs/business/economic-analysis-taxation/data-taxation_en
pristup 19.07.2019.

Najvažnija stvar koja se dogodila u poslednjih šezdeset godina u području javnih finansija jeste uvođenje PDV-a. To se ogleda i kroz učešće PDV-a u ukupnim poreskim prihodima i kroz dominantno raširenu primenu PDV-a u geografskom smislu. Stvaranje zajedničkog tržišta EU zahtevalo je i harmonizaciju posrednih poreza (PDV-a i akciza).

Srbija i Bosna i Hercegovina su bile poslednje zemlje²¹ u Evropi koje su ga uvele. Osvrt na PDV sa aspekta ove disertacije značajan je za razumevanje regresivnosti i socijalnog položaja poreskih obveznika. Kako ne uzima u obzir ekonomsku snagu poreskog obveznika, preciznije destinataru, PDV je nepravičan što se manifestuje kroz negativne socijalne efekte s obzirom da se više opterećuju građani niskih primanja.

Neposredni porezi u EU se međusobno razlikuju i nisu usklađeni u delu oporezivanja dobiti, pa se ipak poštuju principi da se ne diskriminišu privredni subjekti iz drugih zemalja članica i da ne dolazi do dvostrukog oporezivanja. Da bi se taj problem prevazišao zemlje članice Evropske ekonomske zajednice, prethodnice EU, su okupile tim stručnjaka predvođenih H. Ono Rudingom, bivšim ministrom finansija Kraljevine Holandije. Komitet Ruding je počeo sa radom u januaru 1991. godine, a trebalo je da odgovori na tri pitanja koje je postavila Evropska komisija:

1. Da li razlike u oporezivanju privrednih subjekata među državama članicama izazivaju velike poremećaje u funkcionisanju tržišta, posebno u pogledu odluka o investicijama i konkurencije?
2. Ukoliko do takvih poremećaja dođe, da li se oni mogu ublažiti ili eliminisati jednostavno, ili je potrebna akcija na nivou Zajednice?
3. Koje konkretne mere su potrebne da bi se uklonile ili ublažile te distorzije?

Zaključci i predlozi Komisije Ruding o zajedničkom evropskom porezu na dobit bili su snažno odbačeni od strane organa EEZ. Ipak, usvajanje sistema dualnog poreza na dohodak, u čistom ili delimičnom obliku, generisao je nove uslove za usklađivanje poreza u EU, pa se opet aktuelizovala potreba za snažnijim usklađivanjem oporezivanja prihoda od kapitala (Devereux, 1992).

Osvrt na neke od trendova u poslednjih 30 godina ima za svrhu da se bolje razumeju okolnosti za prelazak na dualno oporezivanje dohotka, istovremeno i da se istaknu i različiti predlozi rešenja za uspešnu koordinaciju oporezivanja direktnih poreza u EU. Isticanjem tih okolnosti, razumećemo uzroke poreskih reformi, jer ukoliko se stope poreza na kapital i rad razlikuju u državama članicama EU, onda bi trebalo da ima manje otpora koordinaciji oporezivanja prihoda od kapitala. S druge strane, stope

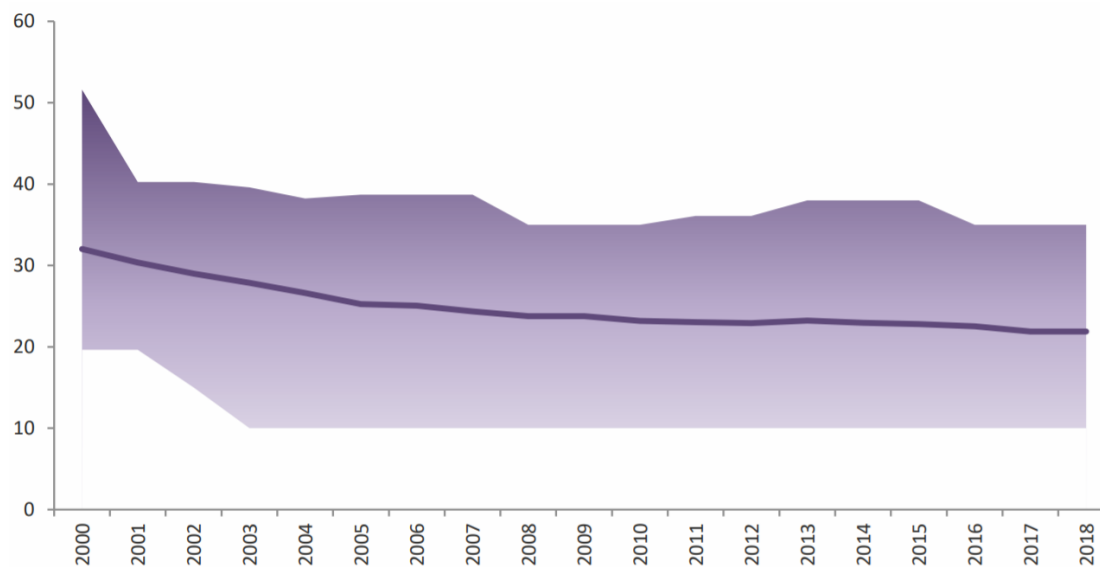
²¹ Interesantno je navesti da Grenland i neka ostrva Nemačke i Italije nisu bila obuhvaćena bivšom 6. direktivom EU. http://europa.eu/legislation_summaries/other/131006_en.htm, linku pristupljeno 12.10.2013. godine.

poreza na prihod od rada su daleko osjetljivije u pogledu specifičnih fiskalnih i distributivnih ciljeva.

2.3.2 Uzroci reformi dohodnih poreza fizičkih lica u Evropi 80-ih godina XX veka

Osamdesetih godina XX veka evropske zemlje su počele postepeno da smanjuju poresko opterećenje rada, a kao jedan od ciljeva isticalo se povećanje konkurentnosti radne snage. Mere su bile nužne s obzirom da su evropske privrede rizikovale odliv kapitala. Premda ekonomske teorije ne osporavaju neophodnost angažovanja države, nesporno je postojanje brojnih škola mišljenja čiji teoretičari naglašavaju neophodnost prisutnosti države kao dopune tržišnom mehanizmu. Ipak, konceptu kejnzijanskog uplitanja suprotstavljao se koncept neutralne države. Neutralna država proklamuje u poresko-pravnom smislu, da se država prilično izmesti i ne meša u robno-novčane tokove privrede. Vigvari i Raičević (2003) ne demantuju važnost uloge tržišne koordinacije, ali smatraju da je neophodna i njena korekcija.

Osamdesete godine XX veka su godine poreskih reformi u većini tržišnih ekonomija Evrope. Premda su se veoma razlikovale u detaljima, sve poreske reforme su delile dve osnovne karakteristike: proširenje poreske osnovice i snižavanje marginalnih poreskih stopa, što potvrđuje i prethodna tabela 13 i slika 5 u nastavku, koja potvrđuje trend pada poreskih stopa na dobit i u XXI veku.



Slika 5: Trend kretanja prosečnih najviših stopa poreza na dobit u % u državama EU

Napomena: Prosečna stopa je izračunata kao aritmetička sredina najviših stopa poreza na dobit svih 28 članica

Izvor: Evropska Komisija, 2018.

Promene su se isprva odnosile na proširenje poreske osnovice, smanjivanje najviših poreskih stopa, smanjivanje broja poreskih razreda (*tax schedule*) i rast neoporezivog iznosa. Proširenje poreske osnovice se odvijalo kroz dva oblika. Prva strategija se bazirala na tome da se poreska osnovica proširi na dotad neoporezovane oblike dohotka, a druga strategija je bila bazirana na ukidanju i/ili umanjenu poreskih olakšica. Kod proširenja poreske osnovice, najvažnije je bilo uključivanje dohotka od kapitala u oporezivanje, bilo kroz porez na dohodak ili kao poseban poreski oblik. Kod ukidanja i/ili umanjnja poreskih olakšica, korišćene su mere poput ukidanja u fazama, ili ograničenje poreskih olakšica na kamate za hipotekarne/stambene kredite, a u nekim državama čak na kamate na potrošačke kredite i dr. Poljski zakon o porezu na dohodak građana od 26.7.1991. godine sadržao je čak 154 takve olakšice (125 olakšica, 13 izuzeća i 16 odbitaka). Istovremeno, ni na jednom od blizu 200 odbitaka nije analiziran efekat efikasnosti uvođenja (Cavalcanti i Swift, 1999).

Među razvijenijim tržišnim ekonomijama najviše je u literaturi elaborirana poreska reforma u SAD, tzv. TRA86 (*The Tax Reform Act of 1986*). Najviše marginalne stope za fizička lica spuštene su sa 50% na 28%, dok su istovremeno iz odbitaka izuzeta brojna oslobođenja, npr. po osnovu troškova službenih putovanja (Slemrod, 2002). Vrlo

brzo, po uzoru na TRA86, usledio je i talas reformi u Evropi, u Velikoj Britaniji i Švedskoj, gde su najviše marginalne stope za fizička lica snižene sa 83% na 40%, odnosno za 24 do 27 procentnih poena. Privreda je rasterećena sa 52% na 33% u Britaniji, odnosno sa 57% na 30% u Švedskoj. Reforme 1986, 1988. i 1992. godine u Nemačkoj su, pak, išle u pravcu znatnog povećanja standardnog odbitka za najsiromašnije.

Istraživanje koje se bavilo radom i dokolicom kod Amerikanaca između 1965. i 2005. godine (Aguiar i Hurst, 2006) pokazalo je kako je od sredine osamdesetih godina prošlog veka elita počela da zanemaruje sve drugo i samo radi. Možda nije slučajnost što je urušavanje dokolice počelo 1980-ih, kada je nejednakost i raslojavanje postalo primetnije, a nagrade za zalaganje na poslu veće jer se na osnovu najviše radnih sati i najmanje slobodnih dana najbrže napreduje na korporativnoj lestvici. Interesantno je podsetiti se i predsedničkog ukaza beloruskog predsednika, (Sajt Predsednika Belorusije)²² koji je uveo svojevrsni porez za besposličare koji rade manje od 183 dana godišnje, pa na taj način ne obezbeđuju javne prihode državi koja im zauzvrat obezbeđuje javna dobra i usluge.

Po ugledu na Nemačku i SAD, koje su još 1960-ih uočile potrebu da se, slično direktnim budžetskim rashodima, izveštava o poreskim olakšicama i istovremeno analiziraju njihova efikasnost, efektivnost i veličina, u mnogim evropskim državama se, kao posledica brojnih poreskih olakšica, počinje sa izveštavanjem o programima olakšica u okviru budžetskog procesa. Svrha ovih izveštaja je limitiranje njihove ekspanzije, pa su tokom 70-ih godina XX veka Nemačku sledile Austrija, Španija i Velika Britanija, dok su u 1980-im sastavljanje izveštaja počele primenjivati i Finska, Francuska, Belgija, Irska, Italija, Holandija i Portugalija. Kod pojedinih zemalja (Belgija, Francuska, Nemačka, Portugalija, Španija) *tax expenditure reports* postali su i zakonska obaveza poreskih vlasti (Cavalcanti and Swift, 1999).

Osim toga, sve ostalo ostaje isto – troškovi oporezivanja imaju tendenciju da se povećaju više nego proporcionalno u odnosu na poreske stope, implicirajući da će se negativni efekti poreskih poremećaja više nego udvostručiti ako se udvostruče poreske

²² http://president.gov.by/en/official_documents_en/view/ordinance-no-3-of-2-april-2015-11140/

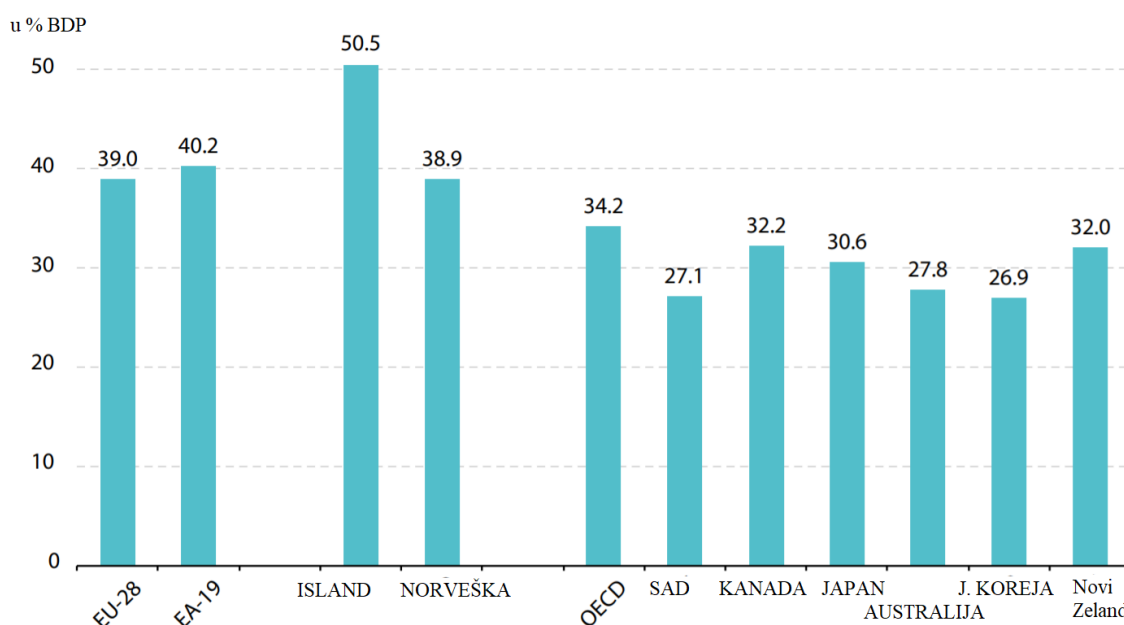
stope. Povećana međunarodna mobilnost se razvila u još jednu dodatnu priliku za poreske vlasti da smanje poresko opterećenje većine mobilnih poreskih osnovica.

Povećanom svešću poreskih vlasti o distorzivnim efektima koje imaju veoma visoke poreske stope može se u velikoj meri objasniti fokusiranje na niže poreske stope. Na primer, iako 1970-ih nisu bile uobičajene stope poreza na dohodak iznad 70%, najviše stope su od tada pale ispod tog nivoa, i u mnogim slučajevima znatno ispod 50%. Slično tome, prosečna stopa poreza na dobit preduzeća u državama OECD opala je sa 37% u 1997. godini na 28,6% u 2000. godini i 21,4% u 2018 (OECD, 2020). Poslednjih decenija, mnoge poreske reforme u državama OECD bile su zasnovane na principu proširenja poreskih osnovica i smanjenju poreskih stopa. Značajan cilj takvih reformi bio je smanjenje poreskih poremećaja, koji mogu biti važna prepreka daljem ekonomskom rastu. Na primer, u Finskoj je stopa poreza na dobit smanjena sa 60% u 1985. na 24,5% u 2012. godini (Čičin-Šain, 2013). Više od 60% od 94 jurisdikcija koje su poreski stručnjaci OECD (2020) istraživali, a koje su imale 30% ili veće stope u 2000. godini su imale manje od 20% u 2018. godini. Dakle, poredeći poreze na dobit 2000 i 2018, čak 76 jurisdikcija je smanjilo stopu do 2018. godine, 12 jurisdikcija je zadržalo isti nivo, a samo 6 ih je povećalo.

Fokus poreskih reformi na proširenje osnovica može se delimično objasniti potrebom da se nadoknadi gubitak prihoda usled smanjenja poreskih stopa. Takođe, proširenje osnovice može pomoći smanjenju poreskih poremećaja i povećati efikasnost, s obzirom na to da poreski sistemi često prave razliku između specifičnih oblika štednje i investicija, kao rezultat njihovog različitog poreskog tretmana. Pružanjem poreskih podsticaja za pojedine vrste investicionih mogućnosti može se doći do povećanja aktivnosti koje imaju bolji poreski tretman u odnosu na druge investicione aktivnosti koje su profitabilnije pre oporezivanja. Ako su poreski podsticaji dovoljno visoki, privatni investitori koji se bave ovim poreskim rešenjima će finansirati investicije koje inače ne bi preduzeli. Ove, društveno neproaktivne investicije, dovode do smanjenja ukupne profitabilnosti investicija, osim ako ne postoje (značajni) pozitivni eksterni efekti koji mogu da opravdaju poreske podsticaje. Slično tome, dajući poreske podsticaje za određene oblike štednih računa, ili priznavanje plaćenih kamata u nestandardne odbitke u odnosu na druge, dolazi do povećanja štednje na računima koji imaju bolji poreski tretman. Dok će takvi podsticaji dovesti do promena u strukturi

štednje, neizvesno je da li će dovesti do bilo kakvog značajnog povećanja u ukupnoj štednji.

Ipak, poreska struktura se nije podjednako menjala u svim delovima sveta. Na globalnom nivou, Evropa ima najnepovoljniji odnos javnih prihoda i BDP-a, odnosno, suma prikupljenih poreza i doprinosa u EU je 2011. godine činila 38,8% ukupne proizvodnje roba i usluga ostvarenih u nacionalnim ekonomijama država članica. Poreski obveznici su daleko manje opterećeni u SAD (oko 27%) i Japanu koji je sa 25,8% u 2000. godini skočio na aktuelnih 30,6% (OECD, 2018). U grupi najrazvijenijih zemalja sveta, samo se Izrael, Kanada i Novi Zeland mogu donekle približiti visokom fiskalnom opterećenju svojih obveznika, s obzirom na to da je taj odnos javnih prihoda i BDP-a kod njih takođe preko 30%. Visoko poresko opterećenje evropskih ekonomija nije novina, već je aktuelno stanje bar poslednje tri decenije XX veka (OECD, Revenue Statistics 2018).



Slika 6: Učešće prihoda (uključujući i doprinose) u BDP-u odabranih zemalja

Izvor: Evropska komisija, 2019. str. 14.

Posmatrajući evolutivan fiskalni razvoj pojedinih evropskih ekonomija, uočavaju se sledeće činjenice:

- Francuska je preuzela leadersku ulogu od Danske u pogledu poreskog opterećenja sa odnosom između javnih prihoda i BDP-a od 46,2% u 2017. godini. Na primer u Meksiku je taj količnik bio svega 16,2% (OECD, Revenue Statistics 2018).

- I daleke 1965. godine je Francuska imala najveći odnos javnih prihoda i BDP-a, samo što bi tadašnjih 33,7% danas bilo ispod proseka OECD-a, koji je 34%.
- Pojedine ekonomije su bile delimično uspešne, jer su stabilizovale ukupni odnos poreza i BDP-a na nivou od 35% (Irska, Velika Britanija), odnosno 40% (Nemačka) ili pak 45% (zemlje Beneluksa).
- Nivo poreskog opterećenja je dramatično povećan, u pojedinim državama i preko 10 procentnih poena. U Finskoj, Grčkoj, Italiji, Portugalu i Španiji do ovih promena je došlo tokom 1980-ih i 1990-ih, dok su Kipar i Malta bili zahvaćeni ovom tendencijom tek 2000-ih.
- Godine 2000. se smanjio odnos između poreza i BDP-a u Nemačkoj, Grčkoj, Finskoj, Holandiji, Slovačkoj i Švedskoj, da bi sredinom prošle decenije prosečno poresko opterećenje bilo 39,6%, od rumunskih 28%, do švedskih 51,3%.
- Ukoliko se posmatra samo XXI vek, najznačajnije smanjenje poreza i doprinosa (u odnosu na učešće prema BDP) imaju Švedska, Litvanija i Bugarska. Istovremeno, suprotan trend imaju Kipar, Malta i Italija.

Nakon raspada SSSR-a došlo je do poreskih reformi cele grupe evropskih zemalja (evropski deo SSSR) čije je zakonodavstvo do 1992. godine bilo u skladu sa poreskim sistemom koji je postojao u Sovjetskom Savezu. Porez na dohodak građana u SSSR-u je imao limitiranu ulogu, s obzirom na postojeća ograničenja na individualno vlasništvo nad imovinom i na nivo preduzetničkih aktivnosti. Prema zakonu iz 1992. godine, definisanje prihoda pojedinaca je u osnovi bilo opšte. Građani su se oporezovali na prihode koje ostvare i u inostranstvu, dok su se strancima oporezovali samo domaći izvori prihoda. Ipak, veliki broj olakšica odnosio se i na brojne beneficije, uključujući one dobijene od države, kao i mnoge pogodnosti, tzv. *fringe benefits*, koje su nudili poslodavci. Zakon je uopšteno bio usmeren na prikupljanje poreza po odbitku u svim mogućim slučajevima.

Ovakva legislatura imala je smisla u prethodnom ekonomskom sistemu, kada su postojale male, nerazvijene i nezavisne preduzetničke delatnosti, međutim, kako se ekonomija razvijala, nije iznenađujuće što je došlo do značajnih promena u porezu na dohodak kod evropskih zemalja nastalih raspadom SSSR-a, naročito u Estoniji i

Letoniji, gde se značajno napredovalo u pravcu evropskih standarda. Istovremeno, u pojedinim azijskim delovima SSSR-a ovaj proces nije odmakao od početnih faza.

Evropske zemlje koje su bile deo istočnog bloka su, prelaskom na tržišni princip poslovanja, isprva kopirale poreske zakone tržišnih privreda. Bugarska je eklatantan primer: naime, poreske reforme 1992. godine su išle ka usložnjavanju bugarskog zakona o porezu na dohodak građana, a trend usložnjavanja se nastavio i amandmanima na poreski zakon tokom 1993. godine. Amandmanima su granične poreske stope, koje ni po zakonu iz 1992. nisu bile niske, povećane sa 40% do 52%, što je u suprotnosti s međunarodnom praksom. Dalje, broj poreskih tranši povećan je sa 7 na 10, dok su tri najviše imale stope 44%, 48% i 52%. Ovakva dodatna opterećenja dovela su do usložnjavanja poreske administracije i povećanja evazije poreza. Ubrzo su poreske vlasti Bugarske uočile negativne posledice takvog zakona o porezu na dohodak i reformisale kako bi ga uprostile (Hassan, 1998).

2.3.3 Načelo neutralnosti i reforme ka oporezivanju potrošnje

Osnovni cilj poreske politike jeste da prikupi dovoljno prihoda od poreza za potrebe finansiranja javnih rashoda. Oporezivanje je takođe i jedan od instrumenata ukupne makroekonomske politike, jer se njime stvaraju preduslovi za postizanje osnovnih makroekonomskih ciljeva. Teoretičari poreskog prava su predvideli da poreski sistem ne bi trebalo da neke privredne delatnosti povlašćuje niti diskriminiše, tako da na ekonomske odluke privrednika ne utiču mere poreske politike. Zbog potencijalnih promena ponašanja i ekonomskih posledica oporezivanja, sprovođenje i dugoročna primena poreza zahtevaju planiranje politike koja će odgovoriti na zahteve tržišta. Kao polazište za planiranje poreza sa kojim će opteretiti građane, poreske vlasti bi trebalo da sprovedu takav program oporezivanja koji će doneti najmanje promene u relativnim cenama proizvoda i usluga, jer će rezultirajući porez minimizirati poremećaje u ekonomiji. Upravo programi oporezivanja koji poremećaje svode na minimum bi bili opisani kao neutralni. Pronalaženje neutralnog poreza nikada nije jednostavan zadatak, a malo je apsolutnih pravila koja važe za ovaj izazov.

Praksa je pokazala da je gotovo nemoguće ostvariti neutralnu poresku reformu javnih prihoda. Da bi se bolje razumela dilema u vezi neutralnosti, efikasnosti i pravičnosti, koje se nameću poreskim vlastima, slikovito se može prikazati primerom. U

slučaju postojanja dva dobra ili dve usluge (usluga u nastavku za oba termina), efikasno oporezivanje zahtevalo bi da se oporezuje ona usluga koja odgovara dokolici i da stopa oporezivanja bude viša. Kako poreznici nisu u mogućnosti da oporezuju dokolicu, onda je najbolje oporezivati usluge koje se koriste uz dokolicu. Na taj način se obezbeđuje i smanjenje potražnje dokolice, a visokim porezima na komplemente dokolice obezbeđeno je indirektno oporezivanje i same dokolice (Pa tako ako se oporezuje šund²³, igračke, poseta bioskopima i sl., poreski obveznici će manje trošiti i provoditi manje vremena konzumirajući te usluge). Dakle visokim porezima na komplemente dokolice obezbeđeno je indirektno oporezivanje i same dokolice (Stiglitz, 2002). Postoji nekoliko smernica za donošenje plana neutralnih poreza, a ključna je da bude nametnuta na proizvode ili usluge koji nisu posebno osetljivi na povećanje cena. To su proizvodi koje će potrošači, odnosno poreski obveznici, kupiti bez obzira na cenu, bilo zato što im je cena veoma niska, ili zato što su izrazito traženi. Na kraju, prilikom donošenja poreskog plana treba biti oprezan sa previsokim stopama, s obzirom da su visoke stope uvek izazov za neutralnost. Ipak, targetiranje proizvoda koje će obveznici kupovati bez obzira na cenu, ima i negativnu stranu, pa je Štiglic tu raspravu o pravičnosti i efikasnosti završio retoričkim pitanjem, da li želimo takav poreski sistem gde bi većinu javnih prihoda ubrali od poreza na insulin?! (Stiglitz, 2002).

Kod svih zemalja promene su delimično uzrokovane unutrašnjim promenama, ali neosporno je da su najveći uticaj imali proces globalizacije i povećano međunarodno kretanje kapitala. Dualno oporezivanje dohotka je postalo važno poreskim vlastima u planiranju reformi poreza na dohodak u Evropi. Prvobitno je dualno oporezivanje bilo ograničeno na četiri nordijske zemlje, a potom je u nekom obliku uvedeno i u nekoliko evropskih zemalja, npr. Austriji, Sloveniji, Grčkoj, Italiji i Švajcarskoj.

Teoretski, koncept dualnog poreza na dohodak narušava načelo horizontalne pravičnosti u oporezivanju, s obzirom na to da dva poreska obveznika sa istom ekonomskom snagom (sposobnosti plaćanja poreza) mogu da budu različito poreski opterećeni. Razumljivo je što se predlozi dualnog oporezivanja suočavaju sa značajnim

²³ Na primer Zakon o izdavačkoj delatnosti (Sl. glasnik SRS br. 39/73, 18/74, 52/75, 53/77, 1/80, 16/80) je u članu 31. predvideo „Zabranjuje se rasturanje publikacija kojima se: štetno utiče na vaspitanje dece i omladine”. U Srbiji je predlagano da se uvede porez na kič i šund, a da se taj novac troši za finansiranje vrhunske umetnosti. Predlagano je i formiranje stručnih komisije za pojedine oblasti, koje bi utvrđivale šta je šund, a pre svih u oblasti muzike, elektronskih i štampanih medija.

otporom javnosti, s obzirom na to da se prihodi od kapitala oporezuju po nižoj stopi u odnosu na prihode od rada, što uvek ide u korist bogatoj manjini. Istraživanja Odoša 2012. godine upućuju na zaključak da su promene u odnosima raspodele unutar najrazvijenijih tržišnih privreda prvenstveno određene ideološko-političkim razlozima s kraja 1970-ih godina. Naime, u nekoliko razvijenih ekonomija pobedila je i zavladao neoliberalna paradigma društveno-ekonomskog razvoja. To je posledično prvo zaustavilo, a kasnije i preokrenulo, do tada, vladajući proces eliminisanja i snižavanja nejednakosti u najrazvijenijim privredama zapadne hemisfere. Dakle, do suštinske promene u karakteru društvene raspodele došlo je zbog pojave nove i drugačije političke volje, koja za cilj ima rast bogatstva i moći pojedinaca, a ne bogatstva društva i očuvanje ujednačene raspodele (Odoša, 2012).

Dualni porez na dohodak pokazao se kao atraktivan, jer je taj sistem ublažavao probleme sintetičkog poreza na dohodak. U praksi, zemlje koje su uvele ovaj model uglavnom su pravile promene i u porezu na dobit. Stope poreza na dobit pravnih lica su se obično izjednačavale sa najnižom marginalnom stopom po kojoj se oporezivaio prihod od rada, odnosno bile su jednake stopi poreza na prihod od kapitala. Imajući u vidu prednosti i mane, države na severu Evrope, uvažavajući svoje specifičnosti, uvele su dualni koncept sa karakteristikama „praktičnog” dualnog poreza na dohodak. U slučajevima Finske i Norveške sistem poreza na dohodak najpribližniji je onome što teorija prepoznaje. U svim državama Skandinavije, oporezivanje kapitala koja se manifestuje kroz oporezivanje dobiti, definiše stopu na dobit na nivou donje granice stope kojom se oporezuje dohodak od rada. Kako Silfverberg (2002) navodi, najveći nedostatak dualnog oporezivanja, narušavanje horizontalne pravičnosti, pokušao je da se ublaži oporezivanjem neto imovine fizičkih lica, ali taj koncept poreza ima sve manje pristalica, o čemu je već pisano.

Jedna velika prednost dualnog poreza na dohodak u prošlosti nije iskorišćena u potpunosti, a odnosi se na značajno smanjenje troškova primene poreskih propisa, prikupljanja i kontrole naplate poreza. Naime, poreska tehnika prikupljanja poreza na kapital je manji problem, s obzirom da se na taj faktor proizvodnje primenjuju niže stope poreza. Iako je nordijski dualni porez na dohodak pokazao određene prednosti u odnosu na sisteme sintetičkog poreza na dohodak, nema sumnje da sistem dualnog poreza na dohodak, implementiran od strane Severa Evrope, nije idealno rešenje

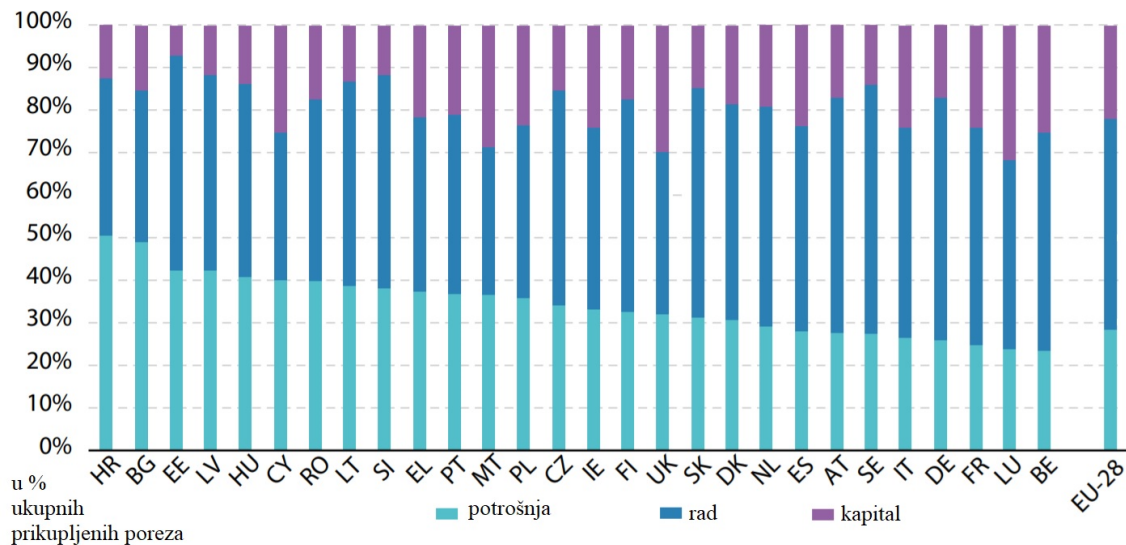
oporezivanja dohotka u praksi Srbije. Naime u istraživanju Randelovića, navedeno je da kada bi se primenio dualni koncept oporezivanja u Srbiji, zanemarljivo bi bili veći distributivni efekti od sintetičkog poreza. S druge strane efekti na ponudu kapitala bili bolji od drugih koncepata. Istovremeno troškovi poreske administracije i poreska evazija bi bili blago veći nego u slučaju primene flat poreza. Randelović (2012) zaključuje da bi bili pozitivni efekti na tržište rada.

Počevši sa četiri nordijske zemlje, koncept oporezivanja dohotka je stekao podršku u nekim evropskim državama. Premda se pokazalo da nije jednostavan zadatak uvesti u poreski sistem dualni porez na dohodak, izgleda da ne postoji veliki politički pritisak da se isti napusti i vrati sintetičkom oporezivanju dohotka.

Uticao oporezivanja potrošnje na dohodak

Načelo horizontalne pravičnosti sastoji se u shvatanju da poreski obveznici koji si isti po ekonomskoj snazi treba da snose isto poresko opterećenje. Međutim, ono što se nameće kao problem jeste kako odrediti „iste” poreske obveznike, ili kako meriti poresko opterećenje. Za horizontalnu pravičnost se može reći da se oslanja na potrošnju. Ovim pitanjem se bavio još engleski filozof Tomas Hobs u XVII veku. U njegovoj teoriji se isticalo da je adekvatnije oporezovati pojedince na osnovu potrošnje, nego na osnovu dohotka (Šipovac, 2013).

Način na koji poreski obveznik ostvaruje ekonomsku moć, koja proizilazi iz porasta ekonomske snage, irelevantan je za potrebe izračunavanja oporezivog prihoda poreskog obveznika. Drugim rečima, porez na dohodak je indiferentan prema načinu na koji poreski obveznik izabere da potroši novac, pod uslovom da rashod nije nastao prilikom stvaranja prihoda, i stoga, oporezivi dohodak poreskog obveznika treba da bude isti, bez obzira na to da li poreski obveznik štedi dohodak, troši isti ili ga daje nekome na čuvanje ili radi trošenja.



Slika 7: Distribucija poreske osnovice u EU državama

Izvor: Evropska komisija (2019)

Tumačeći podatke sa slike 7, vidi se da dve od tri najnovije članice EU, Bugarska i Hrvatska, imaju potrošnju kao dominantan izvor poreskih prihoda. Istovremeno, ako posmatramo Češku, kao onu koja se nalazi u sredini u navedenom rasporedu, sve zemlje levo od nje imaju veće učešće poreza na potrošnju od proseka EU. Istovremeno, i to bez izuzetka, sve „bogatije“ ili stare članice EU se nalaze u desnom delu rasporeda, sa nižim učešćem potrošnih poreza od javnih prihoda koje su prikupile od rada i kapitala.

Teoretičari poreskog prava se nalaze pred dilemom da li je oporezivanje rashoda jednostavniji i mnogo efikasniji način oporezivanja nego oporezivanje prihoda. S obzirom na to da nijedna država još uvek nije prešla sa sistema oporezivanja prihoda na sistem oporezivanja rashoda, nema mnogo praktičnih iskustava koja se mogu analizirati. Glavni argument, koji ide u prilog efikasnosti oporezivanja rashoda (ili potrošnje), jeste da su sadašnja i buduća potrošnja oporezovane po istoj stopi, dok oporezivanje prihoda podrazumeva da se sadašnja potrošnja oporezuje po nižoj stopi u odnosu na buduću potrošnju (usled oporezivanja prihoda od štednje). Sistem sintetičkog poreza na dohodak zahteva merenje prihoda od kapitala i prinosa od ulaganja u ljudski kapital na osnovu vremenskih razgraničenja, dok to nije potrebno u sistemu oporezivanja rashoda. Poreska osnovica je jednaka ukupnoj potrošnji, koja se može izmeriti kao prihod na bazi tokova gotovine, umanjena za štednju. Dakle nameće se zaključak u korist oporezivanja

rashoda, s obzirom da je lakše izmeriti poresku osnovicu kod takvog sistema nego u slučaju sintetičkog oporezivanja dohotka.

Serijski studija koje je objavio OECD, a koje su u svom istraživanju naveli Arsić i grupa autora, na osnovu teorijskih i empirijskih pokazatelja rangiraju poreske oblike prema ekonomskoj efikasnosti:

- najefikasniji oblik oporezivanja su periodični porezi na nepokretnu imovinu,
- oporezivanje potrošnje,
- oporezivanje dohotka
- oporezivanje kapitala je na poslednjem mestu, s obzirom da kao javni prihod ima najnegativniji uticaj na ekonomski rast (Arsić i dr, 2010).

Iako je oporezivanje rashoda visoko rangirano u ovim studijama, njegovi kritičari naglašavaju da je teško postići dovoljan iznos prihoda od poreza na rashode u svetu gde druge zemlje oporezuju prihode. Poreski obveznici mogu izabrati da troše deo svog dohotka u inostranstvu (ili čak da odluče da se presele u inostranstvo), što će njihovoj nacionalnoj vlasti smanjiti prihode od poreza.

Kritičari poreza na dohodak, pridaju PDV-u značajnije mesto u prioritetima poreske reforme, smatrajući da će efekti reforme PDV imati veće socijalne i ekonomske efekte od reformskih poteza u oblasti poreza na dohodak. Naime, ako bi se zamislila situacija da oni koji ne zarađuju, već žive od renti, roditeljske pomoći, supružnikove alimentacije i sl. moraju da ipak nešto da troše kako bi uopšte preživeli. U tom slučaju, jesu izbegli porez na dohodak ali su primorani u prodavnici da plate porez na promet. Dakle izgubljena je povlastica pri plaćanju nameta na rad (doprinosi i porez), ali ne i pri plaćanju PDV tj. poreza na promet (izuzev ako potrebe ne zadovoljava razbojništvom ili prosjačenjem). Najznačajnija kritika poreza na promet jeste da, u odnosu na prihode ima regresivan karakter raspodele poreskog tereta. To praktično znači da porezi na promet (PDV u nastavku)²⁴ teže pogađaju siromašniji nego bogatiji deo stanovništva. „Posredni porezi se po pravilu naplaćuju na artikle široke potrošnje, usled čega oni deluju regresivno na dohodak građana. Ovo znači da, što je dohodak veći, tim srazmerno njegov manji deo ide na plaćanje poreza i obratno” (Radovanović, 1950). Citat o

²⁴ Kao najzastupljeniji oblik potrošnih poreza, što nikako ne znači da je i jedini, ali prisutan je trend pada akciza koje su 1975 imale u poreskih prihodima 17,7% pale su na 7,8% učešća u 2016. godini (OECD, 2018 revenue statistics)

regresivnom delovanju potrošnih poreza sa namerom je uzet iz literature napisane nekoliko godina pre nego što je u Francuskoj prvi put uveden PDV kao poreski oblik!

Regresivni efekat PDV-a neki teoretičari nastoje umanjiti merenjem tog regresivnog efekta prema doživotnim prihodima, umesto godišnjim. Budući da prihodi imaju tendenciju da rastu u kasnijim godinama života, građani vremenom bivaju uvršteni u više prihodne razrede, čime poreski teret PDV-a, meren u odnosu na doživotne prihode, poprima proporcionalni, a ne regresivni karakter. Koliko god da ovo teorijsko objašnjenje jeste tačno, nemoguće ga je empirijski proceniti, jer na ponašanje pojedinaca ne utiču doživotni, već periodični prihodi, pa je razumljivo u analizama i prilikom oporezivanja rukovoditi se godišnjim dohotkom. Distribucija poreskog tereta PDV-a ima regresivni efekat, a budući da potrošači mogu prevaljeni porez na promet da plate samo iz dohotka ili iz imovine, porez na promet je u stvari porez na dohodak u širem smislu (Matković i Mijatović 2011).

Bez obzira na sve kritike, aktuelna istraživanja OECD-a, koja su sprovedena na uzorku od čak 80 zemalja, pokazuju da je PDV dominantan oblik javnog prihoda sa 31,5% učešća u ukupnim poreskim prihodima i učešćem od 5,9% u BDP-u. Sličan je slučaj i u državama Latinske Amerike, sa učešćem od 28,6% u ukupnim porezima i 6,3% u BDP-u. Zanimljiv je podatak da je u najbogatijoj grupi zemalja OECD-a učešće PDV-a u poreskim prihodima manje i iznosi oko 20%, ali da je njegovo učešće u BDP-u veće (6,7%), što pokazuje koliko je visoko poresko opterećenje u državama OECD-a. Globalni trend pokazuje da je od 2000. do 2015. godine povećanje potrošnih poreza, posmatrano s aspekta učešća u BDP-u zabeleženo u 13 afričkih, 6 azijskih, 22 latinoameričke i 22 zemlje OECD-a.²⁵

Instrument eliminacije socijalne nejednakosti

Osnovni ciljevi savremenih poreskih reformi jesu povećanje efikasnosti oporezivanja, ostvarenje horizontalne pravičnosti i pojednostavljenje oporezivanja. Takav tok reformi je ostvaren preko smanjenja poreskih stopa kod poreza na dohodak i poreza na dobit, uz širenje poreskih osnovica ovih poreskih oblika i pružanje poreskih podsticaja. Akcenat na efikasnosti ili poreskoj neutralnosti u oštroj je suprotnosti sa

²⁵ Više o ovoj temi moguće je naći u OECD, 2018. *Domestic revenue mobilisation: A new database on tax levels and structures in 80 countries*

zahtevima poreskih tendencija iz šezdesetih i sedamdesetih godina XX veka, kada je preokupacija poreskih vlasti bila vertikalna pravičnost.

Američki ekonomisti sa Univerziteta u Kaliforniji Zolt i Bird (Zolt, Bird, 2005) pokušali su da objasne ograničavajuće okolnosti kako da se preko poreza na dohodak građana (PDG u nastavku) u tranzicijskim državama ostvare isti oni ciljevi kao i u razvijenim državama. Autori tvrde da je u navedenim državama PDG simbolično smanjio nejednakost. PDG u poreskim sistemima navedenih zemalja „igra tako malu ulogu”, posmatranu sa aspekta gore analiziranih učešća u ukupnim javnim prihodima i učešća u PDG, da bi bilo nerealno poverovati da isti ima značajan uticaj na distribuciju. Uzimajući u obzir njegovu neefikasnost, zemlje koje žele da preko svog poreskog sistema redukuju siromaštvo i nejednakost, mogu da koriste alternativne mere. Autori predlažu da tranzicione zemlje treba mnogo bolje da upravljaju sistemom javnih socijalnih davanja, ali isto tako da mogu da očekuju da će navedene ciljeve postići uspješnije samo preko javnih prihoda, koji imaju veći značaj u njihovim poreskim sistemima. Uzimajući u obzir dominaciju potrošnih poreza (PDV i akciza) u poreskim sistemima zemalja u razvoju i tranziciji, autori konstatuju da se posledice distribucije mnogo više ostvaruju preko njih nego preko PDG. Naime, poznato je da su porezi na potrošnju krajnje regresivni, a to je efekat proistekao iz depersonalizovanosti PDV. Kako to sumiraju Matković i Mijatović (2011), pojedinci koji pripadaju imućnijim slojevima više štede i imaju nižu stopu potrošnje nego siromašniji. S druge strane, ako se isključi ekonomska snaga poreskog obveznika, odnosno onog na koga će pasti teret plaćanja PDV, isti će srazmerno više opteretiti siromašnija lica. Sve to navodi na zaključak da će lica sa manjim dohotkom imati nepovoljnije socijalne efekte jer trpe posledice.

Različite ekonometrijske studije, koje je sproveo MMF, pokazale su da, pored dominantnog regresivnog karaktera potrošnih poreza, zemlje u razvoju i tranziciji treba da sprovedu uspješniju fiskalnu decentralizaciju, kako bi se efikasnije izborile sa siromaštvom i socijalnim nejednakostima u sopstvenim državama. Naime, politika socijalnih davanja se neretko sprovodi tako da u njoj uživaju i pripadnici društva kojima to nije namenjeno, a ako bi se neke od tih aktivnosti delegirale na niže lokalne nivoe, bolje bi se raspolagalo oskudnim sredstvima. Razloge za fiskalnu decentralizaciju neretko možemo naći u političkim razlozima, koji ovde nisu predmet elaboracije, ali

činjenica je da su, u kombinaciji sa loše organizovanim poreskim upravama, administrativnim telima, prisutnom korupcijom, posledice prisutne ne samo po fiskalnu politiku, već i po socijalna davanja.

Ukoliko već postoje ograničenja da se dohotkom utiče preko poreske politike na javne prihode, poreskim vlastima ostaje na raspolaganju da upravljaju sistemom javnih rashoda tj. socijalnih davanja. Do negativnog oporezivanja dohotka dolazi u slučaju kada dohodak nekog građanina, padne ispod nivoa egzistencijalnog minimuma, pa država subvencionise dižući makar do nivoa dostojnog i neophodnog za preživljavanje. Ovu pojavu nazivamo negativni porez na dohodak jer prihod ide ne ka državi već ka poreskom obvezniku, pa otuda etimologija tog negativnog predznaka. Neka starija iskustva u SAD tokom 70tih godina XX veka u vezi primene negativnog oporezivanja pokazala su da se smanjila ponuda rada. I to više nego što su zagovornici negativnog poreza želeli, imajući u vidu ekonomske socijalne efekte. Kategorija stanovništva koja se opredelila za neplaćeni rad su bile dominantno žene koje su bile u braku. Zaključak Šučur (2000) je da bi negativni porez povećao socijalne izdatke, a posledično i javne prihode, a smanjio motivaciju za plaćenim radom.

S druge strane, novija istraživanja u Evropi su fokus bacila više na makroekonomske efekte. Naime, italijanske poreske vlasti su 2015. godine sprovele poresku reformu, kojom su želele da komplikovan sintetički sistem oporezivanja relaksiraju i to je rezultiralo sa čak 9,31 milijardi evra manje prikupljenih prihoda od poreza na dohodak. Ipak, ova reforma je, s druge strane, obezbedila siromašnim poreskim obveznicima novčani transfer, te su svi zaposleni u Italiji sa bruto primanjima između 9.000 i 26.000 evra dobili oko 1.000 evra kako bi povećali kupovnu moć (Morini i Pellegrino, 2014).

Negativno oporezivanje nije novina u javnim finansijama, naime velika uloga u promovisanju te ideje potiče od profesora Džona Komonsa sa Univerziteta u državi Viskonsin. Upravo na osnovu predloga da se suzbije siromaštvo, Federalna vlada SAD i Kongres su pre II svetskog rata, u doba najveće ekonomske krize, 1935. godine prihvatili zakon o pomoći nezbrinutim starim ljudima i deci i o naknadama za nezaposlene, kao i zakon o sistemu starosnih penzija (Mesarić, 2006). Prihvaćena je ideja Džona Keneta Galbrejta formulisana u njegovoj najpoznatijoj knjizi «Imućno društvo» (objavljenoj 1958. godine), da ekonomski rast treba da prati povećanje

blagostanja svih stanovnika. Sledili zakone usmerene na borbu protiv siromaštva uprkos snažnom otporu poslovnih krugova. Nacionalno udruženje proizvođača se posebno protivilo odredbama zakona kojim se određuju naknade za nezaposlene, tvrdeći da se tom merom uvodi socijalistička kontrola.

Ipak, postoje i krajnje negativne posledice ovakve vrste oporezivanja: isto može voditi „latentnom siromaštvu”, iracionalnom i društveno devijantnom ponašanju. U SAD postoji program pomoći *AFDC (Aid to Families with Dependent Children)*, koji pomaže porodicama s decom, koja su najčešće rođena u vanbračnoj zajednici i koja odgajaju samohrane majke. Mnoge od njih, među kojima ima i tinejdžerki, ne završe školu, ne udaju se, ne zapošljavaju i postaju dugoročne zavisnice od državne pomoći. U takvim porodicama, bez adekvatnog vaspitanja, potomci lako postaju i narkomani, i neretko ista ta generacija rađa novu generaciju vanbračne dece. Negativno oporezivanje se kao posebno efikasno sredstvo za borbu protiv siromaštva pokazalo u Irskoj i skandinavskim državama, dok je od EU država najslabije rezultate dalo u Italiji, Grčkoj i Španiji.²⁶

I u tranzicionoj Srbiji je reformisan sistem socijalne zaštite, pri čemu se akcent reformi vezuje za navedeno negativno oporezivanje, tj. preispitivanje novčanih davanja, kako sa aspekta targetiranosti i administrativnih procedura, tako i sa aspekta adekvatnosti cenzusa i samih iznosa naknada. Strateški posmatrano, jedno od važnih pitanja u ovoj sferi je i uključivanje neke forme aktivacije korisnika negativnog oporezivanja, što podrazumeva uslovljavanje pomoći, ali može da predvidi i dodatne iznose naknada za pojedine forme uslovljavanja. Određivanje visine dodatnih iznosa u slučaju radnog angažovanja je jedan od najvećih izazova u dizajniranju šema aktivacije.

Zbog svih iznesenih činjenica, potrebno je istaći kako svaka odgovorna vlada mora voditi računa o fiskalnom deficitu, javnom dugu i njegovoj otplati, kako ne bi svoje troškove prebacila na budućnost, stabilnost državnih finansija i dobrobit budućih generacija.

²⁶Caminada, Koen and Goudswaard, Kees, Social Expenditure and Poverty Reduction in the EU15 and Other OECD Countries (2009). Department of Economics Research Memorandum 2009.02 Leiden University. Available at SSRN: <http://ssrn.com/abstract=1553803> or <http://dx.doi.org/10.2139/ssrn.1553803>

2.3.4 Globalizacija i (i)mobilnost radne snage

Migracija, slično investicionim odlukama, može se sagledavati sa aspekta troškova i koristi, pa se na osnovu navedenog mogu donositi i zaključci. Dinamično kretanje kapitala predstavlja jak razvojni potencijal, pa je njegovo učešće u dinamizaciji svetske privrede od izuzetnog značaja. Međuzavisnost globalizacije i oporezivanja je višestruka. Pojava globalizacije, velikih multinacionalnih kompanija (MNK) i procesi internacionalizacije povećali su međunarodnu mobilnost faktora proizvodnje, prevashodno kapitala. Poreski prihodi mnogih država trpeli su zbog masovne registracije firmi u tzv. „poreskim rajevima” i određenih preferencijalnih režima u državama gde inače postoje visoke poreske stope. Ove tendencije su dovele do koordinacije napora vlada različitih država da se domaće poreske osnovice zaštite od strategija poreskog planiranja multinacionalnih kompanija koje, budući globalne, biraju da se registruju u jurisdikcijama s najnižim stopama poreza. OECD je 2013. godine identifikovao 15 akcija kojima bi se na sveobuhvatan način suprotstavilo eroziji osnovice i premeštanju dobiti i pripremio projekat BEPS (*Base Erosion and Profit Shifting*), koji podržan od strane lidera G20, BEPS projekat je dobio podršku i značajnog broja zemalja u razvoju” (Popović i Ilić-Popov, 2017).

Zahvaljujući internacionalizaciji, porezi na dohotke od kapitala ne samo da otežavaju odluku da li štedeti ili investirati, već otežavaju i međunarodnu alokaciju investicija. Evropski sud pravde je 2006. godine utvrdio da su poreski propisi Portugala predviđali poresko oslobođenje za kapitalne dobitke ostvarene prodajom obveznikovog mesta stanovanja, ali je uslovljavalo da obveznik tako stečena sredstva ponovo uloži u kupovinu nove nepokretnosti za stanovanje u Portugaliji. U slučaju ulaganja u kupovinu mesta stanovanja van Portugalije poresko oslobođenje ne bi važno. Portugalsko poresko zakonodavstvo je time, prekršilo načelo slobode kretanja, s obzirom da negativno utiče na odluku poreskih obveznika da se nasele van Portugalije, pa je Evropska komisija reagovala preko Evropskog suda pravde.

Mobilnost „globalnog” kapitala uticala je na promene u nacionalnim poreskim sistemima usled različitih poreskih opterećenja kapitala. Premda u literaturi dominira mobilnost kapitala, a često se ističe nemobilnost radne snage, rađena su i relevantna istraživanja na tu temu. I danas su poreski sistemi u svetu još uvek pretežno nacionalno (lokalno) određeni i, kao takvi, često su u svojevrsnom konfliktu s interesima vlasnika

međunarodno mobilnog i slobodnog kapitala. To se u međunarodnim okvirima manifestuje kroz zakonitu, ali nelegitimnu poresku evaziju u najširem smislu (utanjena kapitalizacija²⁷, transferne cene itd.), kao i kroz probleme dvostrukog oporezivanja dividendi, pojave poreske konkurencije, ali u vidu socioloških problema koje izaziva premeštanje visokokvalifikovanog stanovništva, tzv. odliv mozgova. Naime, najveći broj visokoobrazovanih imigranata je iz Evrope, južne i istočne Azije, a u manjoj meri i iz centralne Amerike. Globalno posmatrano, najveći procenat obrazovane radne snage koja napušta svoje zemlje zabeležen je na Karibima, u centralnoj Americi i južnoj i zapadnoj Africi (Hague i Jahangir, 1999). Poreske vlasti, posebno siromašnih zemalja imaju potrebu za pravnom poreskom pomoći kako bi došle do informacije o njihovim građanima koji su kao fizička lica ostvarila i stekla imovinu ili prihode u drugim državama i tačno utvrdile poresku obavezu. Josimovski (2016) navodi da je više od 25% kapitala fizičkih lica u Latinskoj Americi i 33% kapitala fizičkih lica u Africi i Bliskom Istoku locirano u inostranstvu. Ako se to uporedi sa delom koji fizička lica iz razvijenih zemalja drže u drugim poreskim jurisdikcijama (2% bogatstva fizičkih lica u Severnoj Americi i 8% kapitala fizičkih lica u Evropi) dolazi se do zaključka da zemlje u razvoju nemaju dovoljno resursa da bi efektivno primenile mere uzajamne pravne pomoći u poreskim stvarima, da im te mere nisu prilagođene niti da imaju kapacitet da te informacije iskoriste.

Ulaganje u znanje predstavlja jedan od faktora osiguranja blagostanja, a obrazovanje, veštine i zdravlje osnovu i mogućnost ekonomskog napretka. Kako slobodno kretanje stanovništva, zapošljavanje i obavljanje sopstvene delatnosti

²⁷ Ograničenje priznavanja rashoda kamate (u poreskom bilansu) koju obveznik plaća po osnovu pozajmice (ili kredita) dobijene od svog povezanog lica, ima za cilj sprečavanje (eventualne) "utanjene kapitalizacije" koja je moguća kod transakcija među povezanim licima. Naime, "utanjena kapitalizacija" se javlja u slučaju kada u ukupnom kapitalu obveznika postoji veliko učešće pozajmljenih sredstava, tako da se priznavanjem rashoda po osnovu visokih kamata može značajno umanjiti oporeziva dobit obveznika. Kako bi se, u takvim slučajevima, dobit što realnije iskazala, zakonom koji uređuje oporezivanje dobiti pravnih lica, propisano je da se kod duga prema poveriocu sa statusom povezanog lica, kamata i pripadajući troškovi na pozajmljena sredstva čiji iznos prelazi nivo četvorostruke (za banke desetostruke) vrednosti obveznikovog sopstvenog kapitala, ne priznaju kao rashod u poreskom bilansu, dok se kamata i pripadajući troškovi na pozajmljena sredstva dobijena u iznosu do nivoa četvorostruke (desetostruke) vrednosti obveznikovog sopstvenog kapitala mogu priznati, pri čemu se, primenom pravila o transfernim cenama na kamate, utvrđuje visina rashoda koji se po osnovu tih kamata priznaju kao rashod u poreskom bilansu. Način iskazivanja podataka na osnovu kojih se utvrđuje da li postoji "utanjena kapitalizacija" bliže je uređen Pravilnikom o sadržaju poreskog bilansa i drugim pitanjima od značaja za način utvrđivanja poreza na dobit pravnih lica (Sl. glasnik RS br. 20/14, 41/15, 101/16, 8/19, 94/19).

predstavljaju veliku slobodu koju proklamuje EU, jasno je da bi one evropske zemlje koje bi je ograničile, tj. stvorile diskriminaciju te slobode, došle pod udar Evropskog suda pravde. Zato evropske zemlje, ali ne samo evropske, zakonskim rešenjima žele da motivišu "priliv mozgova" iz nerazvijenih zemalja, dok se istovremeno trude da podignu barijere za nekvalifikovane imigrante.²⁸ U sferi protoka radne snage u EU ne treba podsećati na osnovne postulate na kojima se zasniva zajedničko tržište, a to je sloboda kretanja faktora proizvodnje, uključujući i rad. Ipak, za novije članice EU, npr. Bugarsku, Rumuniju i Hrvatsku tek posle sedam godina od prijema u EU dozvoljeno je da njihovi radnici mogu tražiti posao i u drugim državama članicama. I pored tako rigoroznih uslova, preko dva miliona Rumuna (što je čak 10% ukupne populacije) preselilo se u neke od razvijenijih članica EU, i to 40% u Italiju, 18% Španiju i 5% Nemačku (Frunza et al, 2008).

Krajem XX veka i u SAD-u se donosi zakon koji podstiče priliv visokoobrazovane radne snage, najviše iz zemalja u razvoju. Navedena regulativa uticala je da se drastično poveća broj stručnjaka na tržištu radne snage, sa 110.200 u 1992. godini na 355.600 u 2000. godini (Docquier and Marfouk, 2004), premda ni pre toga nije bilo problema da se privuku visokoobrazovani radnici iz Evrope, upravo zbog rigoroznih mera štednji u državama EU tokom 80-ih godina. Istraživanje (Stohs et al, 2001) uticaja koje ima oporezivanje imovine u SAD na seljenje vlasnika nepokretnosti pokazuje da upravo države sa povoljnim poreskim tretmanom (Kalifornija) utiču na manju mobilnost vlasnika nego što je to slučaj u državama sa višim poreskim stopama (Illinois i Masačusets).

U EU imigraciona politika je dugo bila fokusirana samo na rešavanje pitanja zahteva azilanata i okupljanja porodica. Ipak, neke promene se dešavaju: Francuska, Irska, Nemačka i Velika Britanija prednjače u programima privlačenja kvalifikovane radne snage iz zemalja u razvoju, posebno u oblastima ICT tehnologija. Nemačka je za samo tri godine – od avgusta 2000. do jula 2003. godine – uspela da privuče 14.876 informatičara, najviše iz Indije, zemalja bivšeg SSSR, ali i sa prostora bivše SFRJ. Interesantno je navesti i istraživanje konsultantske kuće „*Ernst & Young Global Limited*” (EY, 2014) koje se bavilo migracijama radne snage. Među prvih devet motiva

²⁸ Više informacija o ovoj temi moguće je naći na: <http://goldenvisa-portugal.com/FAQ.html> ili <https://www.latvia-immigration.com> pristup 22.01.2018.

za migraciju ne navode se ni finansijski ni poreski aspekti, dok su na prva tri mesta balans između posla i privatnog života, sigurnost posla i menadžerska pozicija nad zaposlenima. Premda ovo pitanje rađa brojna socijalna, demografska i društvena pitanja, nije teško prepoznati i fiskalni motiv. Naime, problemi dvostrukog oporezivanja i poreske konkurencije utiču na seljenje kapitala, dok problemi u vezi sa izbegavanjem plaćanja poreza ne zahtevaju seljenje kapitala, već poreske osnovice, tj. u slučaju rada kao faktora proizvodnje vezuju se za preseljenje same ličnosti. Premda većina radnika u zemlje EU dolazi iz zemalja sa manjim poreskim opterećenjem, u poreske jurisdikcije gde će se većina dohotka oporezovati, ipak preostali deo dohotka posle tog oporezivanja je veći nego u državama iz kojih su emigrirali. Brojni faktori takođe mogu uticati na mobilnost radne snage. Istraživanje (Hazans, 2003) koje je rađeno u Letoniji pokazalo je da je pred njen ulazak u EU potencijalnih emigranata bilo između 80.000 i 340.000, od čega su oni mlađi, višeg obrazovanja, sa prebivalištem u prestonici planirali i trajno iseljavanje. Letoncima su se tada kao najprivlačnije destinacije činile Danska, Irska i Velika Britanija. Nažalost trend se nije promenio ni ulaskom EU, jer je dodatno izgubila još petinu stanovništva.²⁹

Aktuelnost ekonomskih migracija prepoznata je i u Srbiji, i za njih je zaduženo Koordinaciono telo za praćenje tokova iz oblasti ekonomskih migracija (Ministarstvo za rad, zapošljavanje, boračka i socijalna pitanja, 2019), koje je učestvovalo u izradi novog Zakona o strancima ("Sl. glasnik RS", br. 24/2018), Strategiji suprotstavljanja iregularnim migracijama u Republici Srbiji za period od 2018. do 2020. godine ("Sl. glasnik RS", br. 105/2018) i Strategija o ekonomskim migracijama Republike Srbije za period 2021-2027. godine ("Sl. glasnik RS", br. 21/2020). Odredbe propisa prilagođene su izmenjenim okolnostima, uzrokovanim stalnim i značajnim promenama u oblasti migracija, promenama u kretanju stanovništva koje su dovele do velike izbegličke krize i drugim činiocima koji su zahtevali donošenje novog zakona.

²⁹ <https://www.politico.eu/article/latvia-a-disappearing-nation-migration-population-decline/> tekst u Politiko od Gordon F. Sander izdanje 1/5/18

3. OPTIMALNI MODEL OPOREZIVANJA GRAĐANA

Poreske vlasti projektuju poreze na imovinu ili dohodak u skladu sa potrebom ubiranja javnih prihoda, ali uzimajući u obzir i pravičnost nameta, kao i što je korisniji putokaz, da poreski sistem bude što je moguće više neutralan. Kako porezi stvaraju jaz između profitabilnosti određene aktivnosti pre oporezivanja i nakon oporezivanja, direktni porezi mogu imati negativan uticaj na odluke o ponudi i tražnji radne snage, kao i na odluke o tome koliko i gde štedeti i investirati. U praksi se izdvaja tradicionalna podela na makroefekte i mikroefekte poreske politike, premda i ona ima svoja ograničenja. Ipak, ovu podelu je moguće braniti sa stajališta načina delovanja poreske politike o makroekonomskim učincima. O mikroekonomskim efektima se govori kada se pomoću poreskih instrumenata deluje na ponašanje pojedinih poreskih obveznika.

Ekonomska politika, ima zadatak da svojim instrumentima i merama doprinese ostvarenju osnovnih ekonomskih ciljeva država, od kojih su najznačajniji:

- ostvarivanje pretežno kratkoročnih konjunktornih ciljeva, poput pune zaposlenosti, stabilnosti cena i poboljšanja platnog bilansa;
- ostvarivanje pretežno dugoročnih strukturalnih ciljeva, od kojih su najznačajniji: ostvarenje privrednog rasta preko ekspanzije proizvodnje, poboljšanje alokacije faktora proizvodnje, optimalno zadovoljenje kolektivnih potreba, poboljšanje u raspodeli dohotka i bogatstva i zaštita i stimulacija razvoja pojedinih siromašnih regiona, industrijskih grana i sl.

Ostvarenje zadataka u okviru ekonomske politike, fiskalna politika vrši politikom javnih prihoda i javnih rashoda. Kako u okviru javnih prihoda i rashoda poseban značaj i ulogu ima poreska politika, cilj oporezivanja možemo najkraće definisati kao svrhu koja se nastoji ostvariti određenom primenom poreza. Instrument kojim se ciljevi najčešće ostvaruju i koji je zajednički raznim poreskim propisima evropskih država jeste poreski rashod. Uvođenje određenih promena u poreski sistem u obliku olakšica, oslobođenja, odbitaka od poreske obaveze i poreskih izuzetaka, takođe se naziva poreskim rashodom. U poreske rashode su ubrajaju poreska izuzeća, isključenja, odbici, olakšice, odbitak od poreske obaveze, povlašćene poreske stope, smanjenje poreske obaveze, svi oblici kojima se smanjuje iznos poreskih prihoda, kojih da nema poreske vlasti bi prikupile u državni budžet. U ovu kategoriju možemo

uračunati i sve poreske podsticaje koji se uvode kao alternativa direktnoj državnoj potrošnji radi postizanja specifičnih ekonomskih i političkih ciljeva (Bratić, 2006).

Ciljevi oporezivanja stanovništva su različiti i mnogobrojni, a njihove vrste i karakter zavise od usvojenog koncepta šire ekonomske politike, kao i od mnogih konkretnih činilaca: stepena razvoja određenog društva, vrste i karaktera produkcionih odnosa, konjunktornih kretanja, istorijskog razvoja, političkih i socijalnih okolnosti. Ciljevi nisu jednom i zauvek dati, već se tokom vremena menjaju u zavisnosti od dostignutog karaktera društveno-političkog i ekonomskog sistema. Pored fiskalnih, postoji i spektar neekonomskih ciljeva. Treba imati u vidu da nosioci poreske i šire ekonomske politike, definišući ciljeve oporezivanja, istovremeno definišu i sopstvene interese na ovom planu. Među brojnim ekstrasfiskalnim ciljevima naročito se ističu:

- ekonomski – favorizovanje pojedinih privrednih grana, stimulacija investicija, razvoj nerazvijenih područja, stabilnost cena, puna zaposlenost, uravnotežen platni bilans;
- socijalni – smanjenje razlika u materijalnom položaju poreskih obveznika;
- demografski – podsticanje nataliteta;
- u oblasti kulturne politike – oslobođenje od poreza prometa knjiga, kako bi se knjige učinile dostupnijim čitaocima;
- u oblasti obrazovne politike – oslobođenje od poreza troškova školarine, izuzimanje od oporezivanja stipendija i kredita učenika i studenata;
- u oblasti zdravstvene politike – visoke akcize na duvan i alkoholna pića mogle bi da smanje potrošnju ovih proizvoda, štetnih po zdravlje ljudi;
- politički – takav je primer porez uveden u Nemačkoj 1938. godine, koji je teretio samo imovinu Jevreja (Ilić-Popov i Pavlović, 2003). Slični konfiskacioni karakter imao je i Zakon o oduzimanju ratne dobiti stečene za vreme neprijateljske okupacije (Sl. list DFJ br. 36/45). Za neke poreske propise tek će vreme doneti sud, tu pre svega imamo u vidu član 16. Zakona o utvrđivanju porekla imovine i posebnom porezu ("Sl. glasnik RS", br. 18/2020) koji predviđa da jedinica Poreske uprave Republike Srbije utvrđuje poseban porez primenom stope od 75% na poresku osnovicu.

Pored svih gore navedenih ograničenja, ne treba izostaviti ni teorijska sučeljavanja različitih političkih, pravnih i ekonomskih mišljenja i na ovom polju. Finansijska & ekonomska kriza³⁰ i potreba njenog rešavanja uticali su na teorijske kontroverze savremene političke ekonomije. Stavovi suprotstavljenih ekonomskih doktrina su svakako ostavili uticaj na profilisanje zakonskih elemenata i karaktera poreza na dohodak i imovinu građana u Evropi.

Drugu polovinu XX veka obeležili su suprotstavljeni stavovi dve dominantne doktrine: doktrine državnog intervencionizma i doktrine ekonomije ponude, na koje ćemo se ukratko osvrnuti, s obzirom na značaj fiskalnih i ekstrasfiskalnih ciljeva i efekata poreza uopšte na građane.

3.1. Pojam i doktrine koje oblikuju ciljeve oporezivanja

Velika ekonomska kriza pred II svetski rat bila je povod Džonu Mejnard Kejnusu³¹ da ponudi rešenje u kojem će država aktivno preuzeti kormilo u spasavanju američke privrede od kolapsa. U cilju održavanja privredne ravnoteže, formulisani su zahtevi za vođenjem kontraciklične politike, koja pokreće ekonomiju u suprotnom smeru od sila privrednog ciklusa. Posebno mesto i značaj u vođenju kontraciklične politike dobila je poreska politika. Agregatnu tražnju stimuliše i fiskalna politika i to delovanje ima multiplikativni efekat. Kejnzijanski pristup nije izgubio na svojoj aktuelnosti ni u XXI veku. Naime, američka administracija je februara 2009. godine usvojila program fiskalne intervencije nazvan *American Recovery and Reinvestment Act* vredan 787 milijardi dolara (Kongres SAD, 2009), dok su planovi za borbu protiv ekonomskih posledica predviđaju čak bilion dolara³².

Prema ovoj doktrini u domenu oporezivanja stanovništva, aktivna poreska politika predstavlja zahteve za pružanjem poreskih stimulansa i podsticaja putem

³⁰ O posledicama ekonomske krize izazvane pandemijom koronavirusa tek će da se istražuje. Neki od predloga interventnih mera jeste i ulaganje od 500 milijardi dolara u infrastrukturne projekte i nadoknade nezaposlenima, više u Bonaparte, Yosef, Pricing the Economic Risk of Coronavirus: A Delay in Consumption or a Recession? (March 5, 2020). Available at SSRN: <https://ssrn.com/abstract=3549597> or <http://dx.doi.org/10.2139/ssrn.3549597>

³¹ Džon Mejnard Kejns engleski ekonomista koji je u XX veku doneo veliki doprinos modernoj ekonomiji, razumevanju javnih finansija, makroekonomije i političke teorije.

³² Rappeport, A, Cochrane E, and Fandos N. online izdanje Nju Jork tajmsa, izdanje od 17.03.2020. dostupno na: <https://www.nytimes.com/2020/03/17/us/politics/stimulus-package.html>

selektivnih poreskih oslobođenja i olakšica, primenu diferenciranih poreskih stopa u odnosu na vrste poreskih prihoda u cilju postizanja razvojnih, strukturnih i redistributivnih efekata. Transferi deluju kroz povećanje raspoloživog dohotka stanovništva, a zatim posledično na rast potrošačke tražnje. Doktrina državnog intervencionizma je naročito usmeravala mere na destimulisanje štednje od strane sloja rentijera i zakupodavaca, koji su smatrani “parazitskim” slojem. U skladu sa takvim stavovima, porez na dohodak građana oblikovan je tako da se sprovede politike visokih poreza na fundirane dohotke u svim situacijama osim u punoj zaposlenosti. Prednost ljudi koji raspoložuju fundiranim prihodima bazira se na činjenici da su ta lica spokojnija kad je mogućnost gubitka posla, nastanka invalidnosti ili neke nepredviđene okolnosti u pitanju, s obzirom da ta lica uvek mogu prodati portfelj hartija od vrednosti, nepokretnost i sl. Takvu mogućnost nemaju lica koja sav prihod generišu od zarade. Kada postoji više izvora dohotka, može se i očekivati da će iznos dohotka biti veći, a vlasnici imovine imaju i mogućnost da izaberu više dokolice (Brümmerhoff, 1996).

Ekonomski gledano, sedamdesete godine XX veka obeležile su inflacija i spori privredni rast. Suočeni sa novim fenomenom stagflacije, ekonomisti su utvrdili da dotadašnje korišćenje fiskalne politike neće više delovati produktivno. Kritičari doktrine državnog intervencionizma u oblasti privrede i oporezivanja isticali su da je politika državnog intervencionizma postavila velika ograničenja slobodnom razvoju tržišnih odnosa, menjajući uslove privređivanja i destimulišući aktivnosti privrednih subjekata. Prema doktrini ekonomike ponude, ravnoteža između ponude i potražnje uspostavlja se automatskim ukrštanjem cena, čime se takođe osigurava optimalno iskorištavanje resursa. Naglašena uloga i značaj relativnih cena mogu se opisati na sledećem primeru: ukoliko proizvod ili faktor proizvodnje zbog visokog poreza postaje relativno skuplji u odnosu na alternativne, ekonomija ponude naglašava da će stanovništvo izabrati jeftinije proizvode, opredeliti se za blaže oporezovane aktivnosti, jednom rečju – opredeliće se za supstitute.

Po doktrini ekonomije ponude, visoke marginalne stope poreza na dohodak građana unose distorzije (poremećaje) u ekonomski efikasnoj alokaciji resursa na sledeće načine:

- zbog visokih poreza sredstva se usmeravaju ka neproduktivnom javnom sektoru, što ima negativne posledice istiskivanja novčanih sredstava potrebnih tržištu.

Teoretičari ekonomije ponude zalagali su se za smanjenje poreza na visoke dohotke, smatrajući da će ono dovesti do bržeg privrednog rasta, jer će se deo dohotka, umesto u javni sektor, usmeriti produktivno, u investicionu aktivnost, povećavajući potencijalni društveni proizvod;

- visoke marginalne poreske stope za posledicu imaju smanjenje ponude rada, jer poreski obveznik gubi motiv da posveti vreme i napor proizvodnji robe i usluga potrebnih tržištu, a neoporezovana dokolica postaje prihvatljiva alternativa;
- visoke marginalne poreske stope takođe unose distorzije u pogledu izbora robe i dovode do izbora neželjenih, ali blaže oporezovanih proizvoda, umesto potrebnih, ali više oporezovanih roba.

Stoga je primarni zahtev ekonomije ponude u domenu poreske politike zahtev za alokativnom neutralnošću poreza, odnosno neutralnom poreskom politikom.

Danas mnogi poznati ekonomski teoretičari sebe ne doživljavaju kao isključivo predstavnike pojedinih teorijskih pravaca, već govore o sebi kao eklekticima (grč. *eklektikos* što znači birati najbolje). Kako dogmatizam može samo da ograniči, sve veći broj istraživača se odlučuje za strategiju teorijske otvorenosti, po kojoj je moguće koristiti različite elemente pojedinih teorija u zavisnosti od konkretnih problema i postavljenih pitanja. Rukovodeći se tim principima, i u Evropi se danas na različite načine ostvaruje državna intervencija kao oblik pomoći.

3.2. Ciljevi oporezivanja stanovništva

Moderne evropske ekonomije imaju ekonomske i društvene ciljeve koje ostvaruju porezima ili javnom potrošnjom. Glavni zadatak svakog poreskog sistema je pre svega da prikupi javne prihode za budžet. Međutim, pošto je oporezivanje neizbežno ugrađeno u većinu aspekata ekonomske aktivnosti, pažljivo se mora razmotriti iznos poreza koji se obračunava, a otuda i nivo rashoda, i projektovanje poreskog sistema.

Poreske vlasti mogu da biraju broj poreskih osnovica, ali je njihov izbor generalno ograničen na poreze u vezi sa bogatstvom ili imovinom, transakcijama, prodajom, dohotkom ili poslovnim dobitkom. Definisane poreske osnovice zahteva veliki broj odluka u vezi sa određivanjem svojstava imovine koja će biti vrednovana za potrebe oporezivanja, kao i načina na koji će se vrednovanje sprovesti. Kod odlučivanja o uvođenju ili reformisanju poreske osnovice fiskalne vlasti moraju da reše dilemu o

sveobuhvatnosti osnovice za oporezivanje, tj. da li će poreska osnovica biti široko ili usko definisana. Kod određivanja širine poreske osnovice javljaju se i problemi političke prirode, a mnoge interesne grupe trude se da ostvare olakšice i da budu izuzete iz osnovice. Pritisak od strane takvih grupa (npr. zemljoradnika, privatne lekarske prakse, IT stručnjaka, taksista, advokata...) da se smanji poreska osnovica ne može se zanemariti.

Neke od kategorija stanovništva su često prve na udaru, pa se tako neretko dešava da podstanari prvi osećaju terete poreskih reformi. Na primer, ukoliko se poreski reformatori odluče da odrede m² po članu domaćinstva koji bi bio izuzet od poreza, započinje proces određivanja neoporezive kvadrature stana, brojanje članova domaćinstva koji stanuju u stanu, te se otvara, kako to slikovito opisuju Kesner Škreb, „Pandorina kutija izigravanja zakona” gde se fiktivnim brakovima podstanari pretvaraju u članove porodice (Kesner-Škreb, 2012).

Funkcije oporezivanja koje su posebno značajne su: raspodela efekta poreza na stanovništvo, gde se pokreće pitanje jednakosti ili pravičnosti, kojima većina zemalja daje značaj, čak i ako to podrazumeva troškove u pogledu ekonomske efikasnosti. S obzirom na obim relevantnih pitanja koje treba razmotriti prilikom projektovanja sistema poreza na lični dohodak, poreska politika u praksi podrazumeva niz komplikovanih izbora između različitih ciljeva politike. Ako se preispituje veza između prihoda i subjektivnog blagostanja stanovnika, za brojne evropske zemlje relativni dohodak se u istraživanjima (Caporale et al, 2007)³³ zaista pokazao kao važna determinanta subjektivnog blagostanja. Intrigantno je da efekti društvenog poređenja nestaju kada se analiza ograniči na zemlje istočne Evrope. U slučaju istočne Evrope, dohodak pozitivno utiče na sreću, ali zbog efekta „tunela” koji podiže očekivanja siromašnih da će uživati u višim prihodima u budućnosti. Zbog tunelskog efekta i optimizma stanovništva povećana nejednakost u dohodcima u ranim fazama reformi se može tolerisati, te postaje društveno i politički prihvatljivije.

Teorija javnih finansija i poreska praksa evropskih poreskih sistema uvažavaju mnogobrojne poreske olakšice. Teško je identifikovati u poreskom sistemu olakšice

³³ Caporale, Guglielmo Maria and Georgellis, Yannis and Tsitsianis, Nicholas NT and Yin, Ya Ping, Income and Happiness Across Europe: Do Reference Values Matter? (November 2007). CESifo Working Paper No. 2146. Available at SSRN: <https://ssrn.com/abstract=1032568> str. 13.

koje ne izazivaju efekte na ekonomsku efikasnost, pravičnost. Skoro svaka ima manje ili više intervencionistički motiv, sa željom poreskih vlasti da ostvare određeni ekonomski, demografski, razvojni ili socijalni ciljevi. Dok su standardne ili osnovne olakšice koje su dostupne svakom poreskom obvezniku poput bračnih olakšica, olakšica za decu, za obavezne doprinose za socijalno osiguranje opravdane, mnogo veću kontroverzu izazivaju nestandardne olakšice koje zavise od konkretnih rashoda obveznika. U nestandardne olakšice uvrštavaju se olakšice za premije dobrovoljnog penzijskog osiguranja, olakšice za premije životnog osiguranja, olakšica za zdravstvene troškove, olakšica za donacije, olakšica za plaćene kamate koje proističu iz stambenih kredita, kao i olakšica za različite izdatke povezane s poslom, među kojima se posebno ističu troškovi putovanja na posao, odnosno preseljenja zbog posla i olakšica za obrazovanje (Blažić, 2006).

Svrha svake od navedenih standardnih i nestandardnih olakšica i poreskih podsticaja ima svoje utemeljenje, a ako se ciljevi ovih olakšica ne realizuju, onda se posledično ne realizuju ni ciljevi oporezivanja. Imajući u vidu da olakšice same po sebi predstavljaju zakonitu evaziju poreza, fiskalne vlasti pojedinih evropskih zemalja su kroz zakonske okvire različito rešile način i procenat priznavanja istih. Kada govorimo o službenim putovanjima, koja su često predmet poreskih olakšica, veoma je teško proceniti gde se završava poslovno, a gde počinje, ili je makar prisutno privatno putovanje ili uživanje. Stoga Nemačka i Velika Britanija u slučaju troškova koji zaposleni naprave u vezi službenog puta nisu htele da uvrste u okvir odbitaka, odnosno podigle su vrlo stroge kriterijume za priznavanje istih. Italija priznaje polovinu nastalih troškova kao odbitak.

Među česte olakšice spada i odbitak troškova lečenja i medicinskih zahvata, a ovo pitanje je istinski pokazatelj koliko koja nacija drži do zdravlja svojih građana ili, drugačije rečeno, očuvanja humanog kapitala poreskih obveznika. Po pravilu, odbici su ograničeni do određenog iznosa, što se pravda razvijenim sistemom zdravstvene zaštite. Na primer, u Holandiji samo 12% svih medicinskih zahvata i terapija nije pokriveno javnim zdravstvenim sistemom, pa ipak postoje odbici. U Italiji se odobrava poreski kredit do visine 19% od iznosa koji prevazilazi najnižu poresku lestvicu. U Rusiji, poreski obveznik može iskoristiti kao odbitak i premije dobrovoljnog medicinskog osiguranja, ne samo za sebe, supružnika i decu, već i za roditelje do određenog iznosa.

Limit može i da se probije, u smislu da se prizna i veći odbitak, ali samo za određene vrste medicinskih intervencija, koje je odredila vlada. Nemačka je jedna od najdarežljivijih zemalja po pitanju priznavanja medicinskih troškova. Naime, priznaju se svi direktni troškovi iznad određenog minimuma, premije zdravstvenog osiguranja, kao i troškovi medicinske nege u kući do određenog limita. Francuska i Švedska su, pak, suprotan primer, jer se odbici za zdravstvene troškove ne priznaju zbog javne zdravstvene mreže usluga, premda se u Francuskoj priznaju kao odbitak obavezni zdravstveni doprinosi koji se isplaćuju uz zaradu. U Velikoj Britaniji medicinski troškovi koji nisu pokriveni Nacionalnim zdravstvenim sistemom usluga generalno se priznaju kao odbici. Ipak, postoje i izuzeća, ukoliko su vezana za rad. Što se tiče dobrotvornih davanja i humanitarne pomoći, Švedska je jedina zemlja koja ne priznaje te troškove u odbitke. Poreske vlasti te zemlje taj čin poreskog obveznika jednostavno posmatraju kao klasičan rashod, tj. potrošnju obveznika. Druge zemlje po pravilu postavljaju određene limite kako bi podstakle taj tip društveno odgovornog ponašanja, pa je tako limit u Rusiji oko 25% godišnjeg dohotka, Francuskoj 20%, Holandiji 10%, a u Nemačkoj 5%, dok ipak postoji mogućnost da se za pojedina davanja, tj. izuzetne slučajeve kulturnog karaktera i u naučne svrhe može priznati i do 10%.

Odbici troškova kamata, bilo da su hipotekarnog ili stambenog karaktera ili, pak, nastali po nekom drugom osnovu, sve se više napuštaju. U Nemačkoj su 1974. godine ukinuti odbici troškova kamata, a od 1994. godine poreski organi ne priznaju više ni odbitke troškova kamata nastalih za stambene potrebe. U Velikoj Britaniji, su navedeni odbici ukinuti 1969, odnosno 2000. godine. Italija ove olakšice uopšte ne priznaje dok, s druge strane, Švedska nije uvela nikakve restrikcije na njih, tj. odbici su mogući. Naravno, poreske vlasti vode posebnu pažnju da ne dođe do preliivanja tih troškova iz poslovnih aktivnosti samog obveznika (Avi-Yonah, Sartori, and Marian 2011).

Uzimajući u obzir činjenicu da postoje velike razlike u stavovima o tome kako i koliko neka ponašanja obveznika treba podsticati ili suzbijati, razumevanje ciljeva oporezivanja stanovništva pomaže pri objašnjavanju zašto su pojedine poreske reforme politički kontroverzne. Poreske vlasti prilikom sprovođenja reformi moraju napraviti balans između pojedinih ograničavajućih faktora što ih često dovodi u nezavidne situacije. Pored toga što moraju da utvrde koliko je prihoda potrebno prikupiti od poreza na dohodak građana u apsolutnom smislu, poreske vlasti sličan proračun moraju da

naprave i u poređenju sa drugim porezima i doprinosima za socijalno osiguranje. Ovaj izbor se nameće pod uticajem okolnosti u kojima se povećaju rashodi koji su posledica starenja stanovništva i smanjenja zaposlenosti u evropskim državama. Ovakvi trendovi dovode do smanjenja potencijalnog i raspoloživog ljudskog kapitala,³⁴ kao i nastavka demografskog starenja koje onda posledično vrši pritisak na državni sistem socijalne pomoći, poput penzijskog i zdravstvenog. Procenjuje se da će udeo stanovništva starijeg od 80 godina udvostručiti do 2100. godine i dostići 14,6% celokupne evropske populacije. Populacija EU je početkom 2018. procenjena na 512,4 miliona, a negativni trendovi se vide u tabeli 14 u nastavku iz koje je primetno da broj starijih od 65 godina čini 19,7% populacije što je 2,6% više nego pre 10 godina. Zabrinjavajući je podatak da je medijana u EU na 43,1 godini, a u Srbiji čak na 43,5 godina.

³⁴ Aktuelna migrantska kriza ukazuje, da postoje i alternativni načini povećanja poreske baze među stanovništvom, odnosno čak kroz povećanje broja poreskih obveznika

Tabela 14: Starosna struktura evropske populacije u 2008. i 2018. (u %)

starosne grupe	Starost 0–14 godina		Starost 15–64 godina		Starost 65 godina+	
	2008.	2018.	2008.	2018.	2008.	2018.
EU – 28	15.8	15.6	67.2	64.7	17.1	19.7
Austrija	15.4	14.4	67.5	66.9	17.1	18.7
Belgija	16.9	17.0	66.0	64.3	17.1	18.7
Bugarska	13.1	14.2	69.1	64.8	17.8	21.0
Crna Gora	19.8	18.1	67.3	67.2	12.9	14.8
Češka	14.2	15.7	71.1	65.0	14.6	19.2
Danska	18.4	16.6	66.1	64.1	15.6	19.3
Estonija	14.8	16.3	67.7	64.1	17.5	19.6
Finska	16.9	16.2	66.6	62.4	16.5	21.4
Francuska	18.5	18.1	65.2	62.1	16.4	19.7
Grčka	14.6	14.4	66.8	63.8	18.7	21.8
Holandija	17.9	16.1	67.4	65.1	14.7	18.9
Hrvatska	15.5	14.5	66.7	65.4	17.8	20.1
Irska	20.4	20.8	68.9	65.3	10.8	13.8
Italija	14.1	13.4	65.7	64.0	20.2	22.6
Kipar	18.2	16.2	69.4	67.8	12.4	15.9
Letonija	14.0	15.8	68.4	64.2	17.6	20.1
Litvanija	15.5	15.0	67.5	65.4	17.0	19.6
Luksemburg	18.2	16.1	67.8	69.6	14.0	14.3
Mađarska	15.0	14.5	68.8	66.5	16.2	18.9
Malta	16.1	13.9	70.0	67.2	13.9	18.8
Nemačka	13.7	13.5	66.2	65.1	20.1	21.4
Poljska	15.5	15.2	71.0	67.7	13.5	17.1
Portugalija	15.6	13.8	66.7	64.6	17.7	21.5
Rumunija	16.3	15.6	68.2	66.2	15.4	18.2
Slovačka	15.9	15.6	72.0	68.9	12.1	15.5
Slovenija	13.9	15.0	69.8	65.5	16.3	19.4
Srbija	15.4	14.4	67.3	65.7	17.2	19.9
Španija	14.6	15.0	68.9	65.9	16.4	19.2
Švedska	16.8	17.7	65.7	62.4	17.5	19.8
Velika Britanija	17.7	17.9	66.4	63.9	15.9	18.2

Izvor: Eurostat, 2019.

Kao još jedna otežavajuća okolnost, tu je i uvek prisutan pritisak poslodavaca da se smanji teret poreza na dohodak. Kako je pad u prihodima od poreza rezultat poreskih oslobođanja, poreskih olakšica i poreskih kredita, kao i poresko-arbitražnog ponašanja i zakonito odobrene evazije, evropskim poreskim vlastima se nameće definisanje široke poreske osnovice, koja ima direktan pozitivan uticaj na prihode od poreza jer smanjuje mogućnost poresko-arbitražnog ponašanja. Dakle, u koncipiranju javnih prihoda koje

direktno plaća stanovništvo poreske vlasti moraju da razmotre kako da naprave balans između povećanja prihoda i stvaranja poreskih oslobođenja, beneficija, poresko-arbitražne mogućnosti, primene poreskog sistema za stimulisanje određenih vrsta aktivnosti i sl.

3.3. Efekti koji oblikuju ciljeve oporezivanja u Evropi

Porezi izazivaju različite reakcije kod obveznika, koje se odražavaju u promenama ekonomskog ponašanja onog fizičkog lica čiji su planovi neposredno ili posredno izloženi oporezivanju. Raspodela poreskog tereta izaziva različita željena i neželjena dejstva u društvenom životu svake države. Ova dejstva, izražena nekad u manjoj, a nekad u većoj meri, mogu biti psihološke, finansijske ili ekonomske prirode. Posledica ovoga je da mere poreske politike onda nemaju očekivane i planirane efekte, jer ih pojedinci mogu osujetiti na različite načine. Osujećivanje efekata poreza se najčešće vrši putem organizovanog pritiska na razvodnjavanje i pogrešnu primenu poreskih propisa, skrivanje predmeta oporezivanja, prelazak u sivu ekonomiju, biranjem poreskih jurisdikcija s povoljnijim odnosom poreza i javnih dobara (Tibuov efekat), pa čak i demonstracijama (primer Grčke ili Francuske). U daljem izlaganju pokušaćemo da prepoznamo ove fenomene oporezivanja u različitim evropskim državama.

3.3.1 Signalna dejstva poreskih reformi i izbegavanje plaćanja poreza

Kada se posmatra fiskalni sistem kao faktor konkurentnosti određene privrede, sistem oporezivanja kapitala igra jako važnu ulogu, pre svega u kontekstu međunarodne konkurentnosti i privlačenja slobodnog kapitala.

Porez na imovinu se ubira uglavnom godišnje, ili kvartalno, i kao takav postaje veliki jednokratni teret za pojedinca, pa neretko izaziva žestoke otpore poreskih obveznika. Način prikupljanja je malo specifičniji u odnosu na druge javne prihode, npr. od doprinosa, poreza na dobit ili dohodak, koji se plaćaju po odbitku. Evropska komisija je 2013. godine pozvala zemlje članice EU da u okviru Agende EU 2020 revidiraju neke aspekte svojih poreskih sistema (Garnier et al, 2014). Reforme bi trebalo da učine poreske sisteme delotvornijim, efikasnijim i pravičnijim, a Evropska komisija apeluje na proširenje poreske osnovice i zaokret u oporezivanju tako što će se smanjiti poresko opterećenje rada (uz snažnije poresko opterećenje potrošnje i imovine), a zatim

povećati efikasnost u prikupljanju poreza i smanjiti poresku evaziju. Preporuke Evropske komisije se temelje na nalazima najnovijih empirijskih istraživanja, koja porez na imovinu identifikuju kao porez s najmanjim distorzivskim efektom na privredni rast. Prema rezultatima tih istraživanja, najštetniji uticaj na rast BDP ima porez na dobit, zatim porez na dohodak, dok porez na potrošnju i porez na imovinu imaju neutralan ili čak pozitivan efekat na rast (Rašić Bakarić, 2014).

Sivu ekonomiju oblikuju brojni faktori, struktura poreskog opterećenja, promenljivost iste, visina poreskog opterećenja, složenost poreskog sistema kao i koliko je uspešna poreska administracija u edukaciji obveznika, naplata poreza i sankcionisanju nedisciplinovanih. Ovim poglavljem želimo da istaknemo značaj evazije poreza prilikom dizajniranja različitih modela oporezivanja dohotka. Naime, kreatori poreske reforme se kod sintetičkog modela oporezivanja susreću sa činjenicom da će različito tretirati pojedine oblike potrošnje i dohotka, a to posledično vodi različitim izborima između dokolice s jedne strane ili s druge strane potrošnje. Poreske olakšice po osnovu rashoda fizičkih lica uticaće na izbegavanje plaćanja poreza kroz „legalizovanu evaziju”, jer će određeni oblici potrošnje imati povlašćeni tretman. Prilikom poreskih reformi poreske vlasti moraju imati u vidu uzroke i posledice prikazane na grafikonu u nastavku.



Slika 8: Uzrok i posledice sive ekonomije

Izvor: Zaključak o usvajanju Nacionalnog programa za suzbijanje sive ekonomije (Sl. glasnik RS br. 110/15)

Savremene poreske administracije i poreske vlasti moraju pažljivo pratiti razmere poreske evazije. U osnovi ove pojave nalazi se otpor kao vidljiva ili nevidljiva manifestacija neprihvatanja nametnutog poreskog tereta. Izbegavanje plaćanja poreza, formalno-pravno posmatrano, može se odvijati u okviru ili izvan zakona. Pravo je svakog građanina da planira aktivnosti prema sopstvenim interesima i dokle god su te aktivnosti u skladu sa poreskim propisima, ne može se govoriti o nezakonitoj poreskoj evaziji. U poreskom smislu, pojedincu stoji na raspolaganju nekoliko mogućnosti u pogledu alokacije njegovog dohotka i država se ne bori protiv onih ponašanja koja označavaju izbor između poreskih olakšica i pogodnosti, najpovoljnijeg puta saglasnog sa normalnim poslovnim transakcijama (poresko planiranje). U praksi privredno najrazvijenijih zemalja ističe se da je kod zakonite evazije potrebno razlikovati prihvatljivo od neprihvatljivog izbegavanja poreske obaveze u granicama zakona. Linija razgraničenja između prihvatljive i neprihvatljive legalne evazije poreza je vrlo fluidna, zaviseći, pre svega, od inventivnosti i snalažljivosti potencijalnih obveznika. To se može najslikovitije objasniti na primeru Srbije, gde su stručno osposobljavanje i usavršavanje uređeni kao oblik rada. Kako Velislav Marković (2013) navodi da se u poreskoj praksi Srbije naširoko zloupotrebljava navedeni pravni institut radi kako bi se

sakrio rad na crno, pa sada više hiljada lica radi po osnovu ovog ugovora bez ostvarivanja prava iz radnog odnosa, a sa druge strane bez plaćanja javnih prihoda od strane poslodavaca.

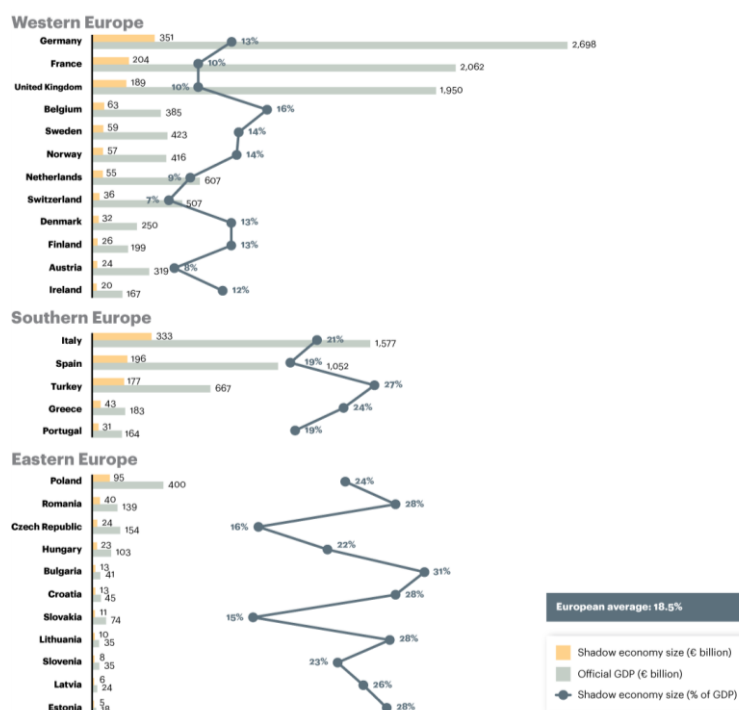
Ulazak u legalno poslovanje je najčešće postepeno, pa tako poslodavci odlučuju da zaposlene više ne plaćaju na ruke, već ih prijave na minimalac. Ukoliko je i taj minimalni iznos zarade „previsok teret” za poslodavca u smislu poreskog opterećenja, to je jasan indikator poreskim vlastima kako treba da dođe do promene poreskih propisa. Tako poreske vlasti mogu, na primer, da uvedu niže minimalne zarade za mlađe od 25 godina kako bi se podstaklo zapošljavanje te kategorije zaposlenih, smanje troškove doprinosa za nisko plaćene poslove ili vrate minimalnu zaradu sa sadašnjih 50% na oko 35-40% prosečne zarade, što je nivo koji Svetska banka preporučuje za srednje razvijene zemlje (Krstić, 2013).

Brojne olakšice koje pokušavaju da smanje poreski teret donose brojne distorzije³⁵. Poreske vlasti moraju da budu svesne efekata koje nose brojne poreske olakšice, posebno ako žele da reformišu oporezivanje dohotka, i cenu koju će da plate da se administrira prikupljanje takvog komplikovanog poreza od stanovništva.

Brojna primanja koja se mogu tretirati kao prihod oslobođen poreza mogu se svrstati u nekoliko širokih kategorija (o čemu je pisano u poglavlju kontroverze oko oporezivanja zarada i dodatnih primanja). Takva su, na primer, primanja ili subjekti koji mogu biti oslobođeni iz socijalnih razloga, kao što su socijalna primanja, stipendije i nadoknade, koje mogu biti verske, dobrotvorne, ili za obrazovne institucije javnog karaktera. Zatim, određeni prihodi mogu biti izuzeti kao rezultat međunarodnih konvencija, ugovora ili praksi. Na primer, zemlje koje su potpisnice Bečke konvencije o

³⁵ Pojam državne pomoći je široko postavljen i to sa namerom zakonodavca, odnosno ciljem da se ne ograniči broj situacija u kojima će se određeno davanje smatrati državnom pomoći. Upravo zbog toga u Zakonu ne postoji nabravanje šta je to državna pomoć, odnosno šta može biti, već se daje široka definicija koja može obuhvatiti svaku situaciju u kojoj je na bilo koji način privredni subjekt ostvario određenu pogodnost od strane državnih organa. Naime, pojam državne pomoći je definisan Zakonom o kontroli državne pomoći ("Sl. glasnik RS", br. 51/2009). Prema pojmovniku iz člana 2. Zakona državna pomoć je svaki stvarni ili potencijalni javni rashod ili umanjeno ostvarenje javnog prihoda, kojim korisnik državne pomoći stiče povoljniji položaj na tržištu u odnosu na konkurente. Prema Zakonu o doprinosima za obavezno socijalno osiguranje ("Sl. glasnik RS", br. 84/2004...95/2018 i 4/2019) poslodavac - pravno lice, preduzetnik, preduzetnik paušalac ili preduzetnik poljoprivrednik, koji zaposli novo lice ima pravo na povraćaj dela plaćenih doprinosa za obavezno socijalno osiguranje, na teret zaposlenog i na teret poslodavca, po osnovu zarade za novozaposleno lice, isplaćene zaključno sa 31.12.2019. godine.

diplomatskim odnosima³⁶ dužne su da oslobode plaćanja poreza zvanične prihode lica, kao što su: šef diplomatsko-konzularnog predstavništva, diplomatsko i konzularno osoblje, administrativno-tehničko osoblje i posluga. U praksi (ponekad na osnovu reciprociteta), slična oslobađanja se mogu proširiti i na druge inostrane predstavnike koji rade u zemlji. Takođe, prihodi mogu biti oslobođeni poreza iz strukturalnih razloga. Prevashodni uzrok toga je sprečavanje dvostrukog oporezivanja na osnovu poreza na dohodak ili drugih poreskih zakona (na primer kamata, poklona). Određena primanja mogu biti oslobođena poreza sa ciljem da se podstaknu određene aktivnosti: na primer, dobrovoljni penzijski fondovi mogu biti oslobođeni poreza sa ciljem da podstaknu penzionu štednju, što je čest slučaj i u Evropi, i u Srbiji.



Slika 9: Udeo sive ekonomije u BDP-u odabranih zemalja Evrope

Izvor: istraživanje ATKearney, *The Shadow Economy in Europe*, 2013.

<https://www.atkearney.com/financial-services/article/?a/the-shadow-economy-in-europe-2013>
 pristup 24.01.2018

Postupci fizičkih i pravnih lica koji su sračunati na umanjeње ili izbegavanje poreske obaveze bez vidljive povrede zakona, spadaju u domen dopuštene, zakonite

³⁶ Bečka konvencija o diplomatskim odnosima od 18. aprila 1961. godine ("Službeni list SFRJ" 2/64), član 37.

evazije poreza. Prilagođavanje potencijalnih obveznika izmenjenim poreskim uslovima započinje još u periodu pre nego što je i usvojen poreski propis. Porez se javlja ovim subjektima kao signalni znak koji mu ukazuje kako se mora ponašati da ne bi došao pod udar poreza, ili, bar, da bi ga smanjio na minimum. Sam nagoveštaj poreza je podsticaj poreskom obvezniku da ili preduzme neke radnje ili odustane od nečega, kako bi za sebe u periodu primene novih, izmenjenih poreskih propisa ostvario određenu pogodnost, odnosno kako bi izbegao posledice tih promena koje ocenjuje nepovoljnim.

Tako je, na primer, u Finskoj³⁷ u septembru 2016. godine najavljena grupa mera koja će uticati na smanjivanje poreske osnovice time što će se od početka 2017. godine povećati nestandardni odbitak za pomoć u kući, kao i standardni odbitak koji će se sa 1260 evra popeti na 1420 evra i sl. Interesantno je da je najava povećanja minimalne poreske stope za porez na imovinu najavljena kasnije (oktobar 2016), a isto tako je ranije doneta u formi konkretnog propisa (novembar 2016). Za signalno delovanje poreza od značaja je i vreme prilagođavanja koje obuhvata dve dimenzije: dužinu trajanja signalnog znaka i momenat kada obveznik prilagođava svoje ponašanje poreskim promenama. Što je signalni znak jačeg intenziteta i duže traje, to obveznik ima više mogućnosti i vremena da prilagodi svoje ponašanje budućim poreskim promenama, a gubitak za državnu blagajnu je utoliko veći.

Signalna dejstva (efekti supstitucije u užem smislu) poreza prethode ostalim efektima – evaziji i prevaljivanju. U prvoj fazi pred oporezivanje moguće je da pravni subjekti koji bi potencijalno trebalo da budu pogođeni novom merom poreske politike pribegavaju raznim formama pravno dopuštenog ponašanja čiji je primarni cilj eliminisanje ili umanjeње poreske sposobnosti. To će se, u krajnjoj liniji, postići ako se potencijalni obveznik opredeli za onaj supstitut (robu) ili modalitet ponašanja koji se relativno blaže oporezuje ili je neoporezovan. Mogućnosti izbora su u tom pogledu ograničene samom umešnošću potencijalnog obveznika da iskoristi nedostatke (novog ili izmenjenog) poreskog zakonodavstva, ali i kvalitetima tog istog zakonodavstva (sveobuhvatnost, jednostavnost, razumljivost poreskih normi i rešenja).

37

https://ec.europa.eu/taxation_customs/sites/taxation/files/taxation_trends_2017_country_chapter_finland.pdf str. 76.

Ova materija je obično neprijatna sudijama i velika je nepoznanica većini pravnika, pa joj treba posvetiti posebnu pažnju sa aspekta poreskog prava, jer je granica između izbegavanja plaćanja poreza i neznanja da se neka obaveza utvrdi vrlo krhka, te izbegavanje nekih poreskih obaveza da se izmire, zbog nedostatka sredstava, grešaka u knjiženju, grešaka kod popunjavanja poreske prijave, vrlo lako mogu preći u poresku utaju. Dobra strana otkrivanja poreskih krivičnih dela i njihovih sankcija je suzbijanje kriminala u ovoj oblasti, suzbijanje monopola na tržištu, razvoj jednakih mogućnosti za sve poreske obveznike, te poruka da će svaka namera da se neka obaveza ne plati ili utaji na štetu države biti oštro sankcionisana.

U Slovačkoj je 21. septembra 2016. godine najavljen nov oblik poreza na prihode³⁸ i to na dividende u visini od 7% po odbitku, a primena ove mere je počela 1. januara 2017. godine. Svakako tako kratak period ne daje puno prostora da se izmeni portfelj imovine. Zato, kada se radi o momentu prilagođavanja predstojećim poreskim promenama, fiskus treba da vodi računa o dvema situacijama: najpre, kada je uveden porez i, kasnije, kada se vrše promene u oporezivanju. Dejstvo „signalnog znaka” oporezivanja je u nekim situacijama toliko jako da potiskuje u drugi plan ekonomska razmatranja, kao što su procene zaliha, kretanje cena, pitanja rentabilnosti ili likvidnosti. Potencijalni obveznik se može opredeliti za takav oblik ulaganja kapitala sa nižim troškovima oporezivanja, može promeniti mesto boravka u istom cilju, može izvršiti fiktivnu deobu imovine na srodnike da bi umanjio poresku obavezu, može odlučiti da svoj ušteđeni dohodak ne troši već da ga plasira u različite oblike ulaganja, ukoliko bilo šta od navedenog u datom trenutku procenjuje kao fiskalno povoljnije opcije.

Nesumnjivo je da u ovoj prvoj fazi, dok porez još nije ustanovljen, a najavljeno je njegovo uvođenje, signalni efekti oporezivanja mogu imati i pozitivne i negativne posledice na mnoge sektore privređivanja. Problem izbegavanja poreske obaveze utoliko je složeniji što je signalno delovanje jače. S obzirom da su ova dejstva prevashodno psihološkog karaktera, nadležni organi koji učestvuju u postupku donošenja poreskih propisa trebalo bi o njima da vode računa još u fazi predloga i oformljenja zakonskih propisa. To podrazumeva nepotrebno uznemiravanje javnosti

38

https://ec.europa.eu/taxation_customs/sites/taxation/files/taxation_trends_2017_country_chapter_slovakia.pdf str. 139.

iznošenjem predloga poreskih propisa u sredstvima javnog informisanja, bez prethodnog detaljnog sagledavanja njihovih potencijalnih dejstava. Ovaj aspekt treba naročito imati u vidu ako se poreskom politikom žele ostvariti određeni ekonomski i socijalni ciljevi, jer će takvi efekti u velikoj meri izostati, zavisno od intenziteta i dužine trajanja signalnog znaka oporezivanja. Efekti prilagođavanja potencijalnih obveznika budućim poreskim promenama od posebnog su značaja kod većih izmena u poreskom sistemu i politici, kada je, iz razloga umanjivanja psihološkog otpora, potrebno poreskim obveznicima objasniti šta je novo u sferi oporezivanja.

Sa procenjenih otprilike 31.4% BDP-a razmere sive ekonomije u Srbiji prevazilaze društveno prihvatljive granice. Ovakav rezultat je za 1/6 iznad proseka centralne i istočne Evrope - CIE (27% BDP-a), odnosno za preko 50% iznad proseka EU (ispod 19% BDP-a), a poreski jaz usled sive ekonomije se procenjuje na oko 11% BDP-a. Smanjenje sive ekonomije na nivo proseka CIE donelo bi poreske prihode od oko 1% BDP-a, a dalje smanjenje na nivo proseka EU, dodatnih 1-1,5% BDP-a (Arsić, Bisić i Randelović, 2017). Veza između ovog nezvaničnog oblika privređivanja i mehanizma oporezivanja pokazuje odnos inverzne prirode. Naime, što su veća fiskalna davanja (viša poreska stopa, manji poreski podsticaji, neravnomerna raspodela poreskog tereta), tim su veći podsticaji pravnim subjektima da uštede znatna novčana sredstva prelaskom u sivu zonu. S druge strane, siva ekonomija, kao spoljašnji odraz brojnih neusklađenosti u društvenoj i ekonomskoj sferi života, izaziva poremećaje u ukupnoj raspodeli prihoda između tržišnog i javnog sektora.

Efekat takvih ekonomsko-finansijskih disproporcija jeste umanjenje planiranih budžetskih sredstava, što posredno za posledicu ima veće poresko opterećenje zvanične privrede i stvaranje uslova nelojalne konkurencije. Na nivou pojedinačnih poreskih obveznika, siva ekonomija ih dovodi u neravnopravan položaj, menjajući njihov ekonomski i opšti društveni status, čime se ugrožava i krši ustavni princip snošenja poreskih tereta srazmerno ekonomskoj snazi. Zbog takvog delovanja, često se otežava i onemogućava adekvatno vođenje poreske politike, imajući u vidu realno mogući raskorak između ciljeva i efekata oporezivanja.

Fundamentalni faktori objašnjavaju samo deo sive ekonomije, a neobjašnjeni ostatak se pripisuje poreskom moralu, tačnije sklonosti društva da ispunjava ili izbegava svoje poreske obaveze. Poreski moral se može razumeti samo u okviru vremenskih i

prostornih granica određene sredine i to kao rezultanta uzajamnog delovanja faktora vezanih za ličnost obveznika i egzogenih faktora. Teorijski se očekuje, a empirijska istraživanja potvrđuju, da viši nivo poreskog morala, smanjuje utaju poreza. U fiskalnoj nauci se smatra da zakonska evazija nije u skladu sa opštim moralnim normama, ali da ne predstavlja kršenje poreskog morala.

Uzroci evazije mogu se podeliti na subjektivne i objektivne. U subjektivne uzroke ubrajaju se poreska svest, poreski mentalitet, osećanje pripadnosti određenoj društvenoj zajednici, nivo obrazovanja, shvatanje o pravičnosti poreskog sistema. Kad god su subjektivni uzroci na višem nivou, manja je šansa da dođe do poreske evazije. Što se objektivnih uzroka tiče, oni se najčešće mogu povezati s opštim moralom, opštom poreskom svešću, ali i balansom između potraživanja od strane države i realne ekonomske moći obveznika da plati porez. Uzroci niskog poreskog morala u Srbiji koincidiraju sa sunovratom opšteg morala u srpskom društvu, ali treba ipak napomenuti da kriza poreskog morala nije trenutna, jer nizak nivo poreske svesti obveznika postoji već godinama. Raširena pojava utaje poreza, siva ekonomija, razne vrste špekulativnih transakcija motivisanih izbegavanjem poreskih obaveza potvrđuju da u našim uslovima postoji nedovoljno izgrađena pravna svest o savesnom i korektnom plaćanju poreza. Koreni takvog poreskog mentaliteta nesumnjivo sežu u dalju prošlost, a izgradnja pozitivnog stava poreskih obveznika prema prihvatanju poreskog sistema je dugotrajan proces. Ukoliko država ne pronalazi pravu meru zahvatanja ekonomske snage obveznika, neminovno nastaje raskorak između normativnog i stvarnog u poreskoj materiji. Posledice evazije poreza su višestruke prirode od kojih je, finansijsko-politički posmatrano, najteža promena očekivanog fiskalnog prinosa zbog sužavanja (erozije) baze oporezivanja. Finansijski efekat evazije širih razmera primarno može doprineti nastajanju budžetskog deficita.

Kako bi sprečili izbegavanje plaćanja poreza zakonodavni organi države preduzimaju određene mere preventivnog karaktera. Jedan od najvažnijih zadataka jeste da se omogući pravilno funkcionisanje fiskalnog sistema. Ovaj zadatak se može ostvariti pojednostavljivanjem sistema, ali i prilagođavanjem mera poreske politike ekonomskoj sposobnosti poreskog obveznika, čime se ublažava otpor prema obavezi plaćanja javnih dažbina. U tom smislu, da bi se smanjila mogućnost izbegavanja plaćanja poreza treba otklanjati uslove koji pogoduju nastanku ovog delikta – treba

objektivizirati pitanje utvrđivanja ovih obaveza, smanjiti poreske stope, odnosno otklanjati subjektivne slabosti kod poreskih organa podizanjem njihove stručnosti, unapređivati poreski moral i jačati poresku kulturu.

3.3.2 Efekat na zaposlenost i privredni rast

Srbija se, kao i druge tranzicione privrede, suočava sa mnoštvom ekonomskih izazova, a jedan od najznačajnijih je problem visoke nezaposlenosti. Ekonomski trošak nezaposlenosti je svakako veliki, ali nijedna kalkulacija ne može primereno izraziti ljudski i psihološki danak dugim razdobljima trajne i prisilne nezaposlenosti. Visoke stope ekonomskog rasta i puna zaposlenost su neretko obećanja političkih partija pred izbore, a ti ciljevi ujedno su i međusobno povezane varijable: visoke stope rasta omogućuju smanjenje nezaposlenosti.

Pored fiskalne komponente, poreski sistem mora da ima i razvojnu orijentaciju, jer jedino putem razvoja može da se obezbedi prosperitet društva u celini. Kreatori poreske politike stoga imaju moćne instrumente za podsticaj razvoja. Niske i stabilne poreske stope sa brojnim oslobođenjima i olakšicama su značajan, ne i dovoljan, signal za nove investicije. Pored atraktivnih poreskih stopa za privlačenje novih investicija nužno je postojanje jake pravne države, čvrste finansijske discipline, nezavisnog sudstva, niske korupcije, odsustvo krupnih političkih promena (Đurović-Todorović i Đorđević, 2008). U fiskalnim strategijama Republike Srbije koje pokrivaju trogodišnje periode uvek se ponavlja da su aktivnosti usmeravaju na snažniji rast privredne aktivnosti. Kao poreske instrumente kojima se deluje podsticajno na investicije, izvoz i zapošljavanje u aktuelnoj fiskalnoj strategiji navodi se kako je:

”rasterećenje privrede započeto je konkretnim merama: podizanjem neoporezivog dela zarada, umanjnjem stope doprinosa i promenom načina obračuna poreske amortizacije. Ove intencije biće nastavljene setom novih mera, među kojima je i usvajanje Zakona o naknadama za korišćenje javnih dobara, čime će biti obezbeđena transparentnost, predvidivost i relativno niži nivo parafiskalnih troškova privrede.” (Revidirana fiskalna strategija za 2020. godinu sa projekcijama za 2021. i 2022. godinu Sl. glasnik RS br. 80/19).

Poreskim vlastima se nameće dilema da li se progresivnim oporezivanjem destimuliše rad. Da bismo shvatili ovu dilemu, zamislimo da je nekom radniku koji

može da bira koliko će ubuduće da radi ponuđena viša nadnica po satu rada. Njemu se prirodno nameće sledeća dilema:

- ako svaki sat rada biva bolje plaćen, onda svaki sat odmora provedenog u dokolici postaje skuplji, prema tome radnik ima podsticaj da zameni dodatni rad dokolicom (efekat supstitucije);
- sa većom zaradom dohodak je veći, želeće da radi prekovremeno, s većim dohotkom radnik će želeti kupiti više dobara i usluga, ali i više vremena traži za dokolicu, bilo da je ona duži godišnji odmor ili raniji odlazak u penziju (efekat dohotka).

Koji će biti jači, efekat supstitucije ili dohotka, zavisi od pojedinca. Vitalno pitanje koje se postavlja poreskim vlastima je da li će povećanje poreza na dohodak za radnike sa visokim dohocima uzrokovati da se smanji njihovo zalaganje na poslu. Sažetak brojnih istraživanja na temu ponude rada pokazuje da u slučaju odraslih muškaraca porast zarade od 10% dovodi do veće ponude rada od 1-2%, to jest da efekat dohotka dominira nad supstitucijom (Nordhaus, 2009).

Svaka evropska država ima svoje specifičnosti, i ne mogu se generalizovati zaključci, a da se u analizu ne uzme i tražnja na tržištu rada. Nisu zanemarljivi ni faktori poput jačine sindikata, strukture tržišta rada, nivoa nezaposlenosti, broja slobodnih radnih mesta, minimalne zakonske zarade, distribucije dohotka, institucionalnog okruženja, tačnije radnog zakonodavstva, koji u manjoj ili većoj meri određuju fleksibilnost zarada. Prema tome, na tržištima gde je ponuda rada neelastična na promenu rada, veće poresko opterećenje zarade će se prevaliti na radnike i smanjiti njihovu neto zaradu, dok će bruto trošak zarade za poslodavca ostati isti. Radnici će promeniti svoje ponašanje zbog smanjenja neto zarade, a način na koji će konkretno reagovati zavisi hoće li prevladati efekat dohotka ili efekat supstitucije. Ukoliko prevladava efekat dohotka, radnici će raditi više, kako bi nadoknadili manje primljenog novca, te će se na tržištu pojaviti veća ponuda rada. Nasuprot tome, ako na tržištu prevladava efekat supstitucije, radnici će nuditi manje rada i više uživati u dokolici.

Istraživanja serija podataka od 1995. do 2013. godine u Crnoj Gori pokazala je da postoji značajna negativna korelacija između zaposlenosti i poreskog opterećenja u iznosu od 0,61. Rezultati regresione analize su na primeru Crne Gore pokazali da svako povećavanje stopa poreza i doprinosa utiče na povećanje nezaposlenosti.³⁹ I skorašnja

³⁹ Crna Gora Ministarstvo finansija, Analiza efekata progresivnog oporezivanja dohotka fizičkih lica, dobiti pravnih lica i nepokretnosti, Podgorica, novembar 2013, str. 20.

istraživanja su potvrdila korelaciju: smanjenje poreskog opterećenja za 5 procentnih poena, uz postojeće pokazatelje na tržištu rada, prema teorijskom modelu za Crnu Goru, smanjilo je stopu nezaposlenosti za 3,6 procentnih poena (Katnić, 2017).

Kompleksnost odnosa između oporezivanja, s jedne strane i rasta, s druge strane, nameće da se u analizu uključe i drugi faktori kako bi se rešila dilema da li niži porezi utiču na veći privredni rast. Osim ekonomskih varijabli kao što su elastičnost ponude i tražnje za radom na konačan efekat oporezivanja na zaposlenost bitno utiče i politički mehanizam, odnosno odluke socijalno-ekonomskih saveta,⁴⁰ koje uglavnom sačinjavaju predstavnici države, poslodavaca i sindikata. Ukoliko je odlukama socio-ekonomskih saveta zaposleni zaštićen, poslodavac neće moći da prevali poreze na radnike, pa čak ni uz relativno neelastične tražnje i elastične ponude za radom. Takva situacija će svakako voditi ka smanjenju zaposlenosti, jer će to biti jedini način da poslodavac snizi svoj trošak, što u krajnjem slučaju može dovesti do smanjenja privrednog rasta.

Postoji više problema koji otežavaju da se na osnovu empirijskih istraživanja donesu zaključci o vezi oporezivanja i rasta. Prvi problem je nejednakost definisanja države (tj. državnog organa koji određuje porez uglavnom dilema između centralne fiskalne vlasti, regije, lokala, prireza koje raspisuju pojedine opštine, pa čak i prisustvo crkvenih poreza), pa prema tome i različit obuhvat poreza. Još jedan problem je osetljivost kvantitativnih rezultata na vrednosti parametara za čije veličine još uvek ne postoje pouzdane procene (npr. elastičnost supstitucije, elastičnost ponude rada i slično). Konačno, jedan od problema je i nedostatak empirijskih podataka.

Posmatrajući zakonske poreske stope ne može se realno sagledati poresko opterećenje dohotka. Naime, kada se posmatraju porezi postoji niz izuzeća, olakšica i oslobođenja koji indirektno snižavaju efektivnu stopu poreskog opterećenja, a time i graničnog poreskog opterećenja. Otvoreno je pitanje koje poreske stope utiču više na ponašanje ekonomskih subjekata, kao i da li je ključna marginalna poreska stopa ili prosečna poreska stopa. Kod poreza na dohodak pojedinaca situacija je još kompleksnija, jer dolazi do interakcije sa doprinosima za socijalno osiguranje. Ako sva opterećenja na zaradu i porez na dohodak i doprinose na zarade, posmatramo kao

⁴⁰ Na 14. Kongresu evropske konfederacije sindikata, donet je Manifest za period 2019-2023. kroz 6. od ukupno 13. akcijskih planova posebna pažnja je posvećena kolektivnom pregovaranju u EU (ETUC, 2019)

poreski klin, istraživanja između 2010. i 2017. godine, ukazuju da je poreski klin u 15 država EU povećan, dok je u 11 smanjen. Istraživanje Evropske komisije (*Tax Policies in the European Union 2018 Survey*) prednost daje državama iz druge grupe, jer se potvrdilo da su direktni porezi (dohodak i dobit) direktno odgovorni za negativno dejstvo na privredni rast i da bi prostor za smanjivanje poreskog opterećivanja rada trebalo nadomestiti povećanjem javnih prihoda u drugim segmentima.

Poreski analitičari ističu da oporezivanje rada, preko opterećenja tog faktora proizvodnje porezima, zdravstvenim i socijalnim doprinosima smanjuje zaposlenost i tako se posledično snižava i potencijalni output (Grdinić, 2015). Istraživanja u SAD su pokazala da porast stope poreza na dobit za 1 procentni poen vodi padu zaposlenosti za 0,2% i padu zarada za 0,3%. Obrnut, pad stope za 1 procentni poen vodi porastu zaposlenosti za 0,2% i porastu zarada za 0,3%. Asimetrični su efekti: rast poreza nesumnjivo škodi zaposlenosti i privrednom rastu, ali pad poreza ne vodi pozitivnim efektima. Naime pad poreza ispoljava pozitivne efekte tek u uslovima kada se uvedu tokom recesije (Ljungqvist, A. and Smolyansky, M. 2018).

Porezi koji opterećuju dohodak izazivaju različite efekte kod različitih dohodovnih grupa. Pa tako, iako se 2020. godine EU približava 75% zaposlenosti radne snage, nisu sve grupe isto zaposlene. Naime, situacija varira od zemlje do zemlje, a posebno je velik jaz između muške i ženske zaposlenosti i zaposlenosti niskoobrazovanih grupa u odnosu na grupe sa srednjim, višim i visokim obrazovanjem. Najzdraviji odnos je u Litvaniji, gde je jaz između ženske zaposlenosti i prosečne zaposlenosti u državi samo 0,5pp, dok je taj jaz u Malti skoro 13,4 pp. Što se tiče niskoobrazovane radne snage, najgora situacija je u Slovačkoj gde je čak 33,8 pp razlika između stope zaposlenosti niskoobrazovanih i ostatka populacije, dok je najmanja razlika u Portugalu 5,7 pp (Evropska komisija, 2018).

Ne sme se zanemariti i mogućnost da će određen broj osoba radije da se zaposli na crno, kako ne bi izgubili socijalnu naknadu od države. Tu se već otvara pitanje efekta obavljanja ekonomskih aktivnosti pod pravno regulisanim ili pravno neregulisanim uslovima u sopstvenu korist, a na štetu poreskih vlasti i drugih lica koja se legalno bave istom delatnošću.

Porez na imovinu, pod uslovom da se redovno ažurira vrednost nepokretnosti koja se oporezuje, može povećati progresivnost poreskog sistema (ako se na primer

izuzme oporezivanje nekretnina niske vrednosti, kao što je u Srbiji slučaj kada ukupna osnovica za obveznikove nepokretnosti na teritoriji lokalne samouprave ne prelazi iznos od 400.000 dinara). Porezi na imovinu utiču na promenu ponašanja obveznika, pri čemu je to pre karakteristično za pravna lica koja koriste imovinu u poslovne svrhe i samim time utiču na konkurentni položaj i investicione odluke. Na primer, niski porezi na nenaseljenu, nekorišćenu, zaparloženu imovinu mogu stimulisati vlasnike da ih i dalje nedovoljno koriste, što posledično može da dovede do smanjivanja ponude imovine za stambene potrebe, čiji se deficit posebno može osetiti u gradskim sredinama. U mnogim državama procena vrednosti nepokretnosti znatno zaostaje za njihovom realnom vrednošću, a kako su ovi direktni porezi prihod lokalnih samouprava, to dodatno otežava reformu. Da bi se taj problem prevazišao brojne evropske države su počele poslednjih decenija uvoditi standarde za procenu vrednosti nepokretnosti. Tako u Norveškoj postoji nacionalni set standarda (NS 3940)⁴¹, u Italiji postoji nacionalni standard za procenu vrednosti nepokretnosti *Italian Property Valuation Standards – Tecnoborsa*. Najčešće korišćeni standardi za procenu vrednosti nepokretnosti su: RICS standardi, TEGoVA standardi i IVS standardi. Engleski Kraljevski institut licenciranih procenitelja (*Royal Institute of Chartered Surveyors – RICS*) je 1970. godine prvi put objavio standarde za procenu i vrednovanje – tzv. Crvenu knjigu (Božić, Milićević, Mihajlović, Jochheim-Wirtz, 2014).

U savremenim ekonomskim analizama poreska utaja se postavlja (proučava) kao alternativno ponašanje, nasuprot nekoj od bezbrojnih varijanti neuspele zakonite evazije poreza. To samo potvrđuje da su u poreskoj praksi mnogo rasprostranjeniji slučajevi kada izbegavanje plaćanja poreza ne dovodi obveznika u vidljiv sukob sa poreskim zakonom. U poreskoj praksi postoje teškoće njihovog identifikovanja tako da je često teško povući preciznu liniju između veštog vođenja poslova i zloupotrebe prava u poreskoj materiji. U određivanju pojma zloupotrebe prava moglo bi se poći od ideje „prihvatljive granice” razgraničenja, a osnovni kriterijum koji bi pomogao poreskim

⁴¹ Krajem 2016.godine sprovedeno je istraživanje u Norveškoj koje je imalo za cilj da utvrdi koliko su cene stanova potcenjene zahvaljujući tome što su trgovci nekretnina uspeli da izlobiraju da se u formiranju cene stana koji se prodaje koristi samo metodologija posrednika tj. njihova procena niže cene (kako bi se nepokretnost što pre prodala, a oni zaradili proviziju), a izbegne i dostava informacije kupcu/prodavcu do tada obavezne nezavisne procene. Rezultati su pokazali da je potcenjenost se u proseku kretala od 100.000-150.000 norvških kruna.

organima u prosuđivanju bilo bi prosuđivanje da li je postupanje obveznika bilo svesno ili nesvesno. Poreska evazija je pojava prisutna u svim ekonomijama, kako razvijenim, tako i nerazvijenim. Osnovno stremljenje poreskih obveznika je da plaćaju što manje na ime poreza. U uslovima narušene finansijske discipline i značajnog stepena korupcije ova pojava je daleko prisutnija. U državama gde funkcioniše pravna država retki se usuđuju da izbegnu plaćanje poreza. Devastirajuće posledice koje korupcija ostavlja po države, organizacije, i pojedince su empirijski potvrđene nebrojano puta, što nas obavezuje da izučavanju ove pojave posvetimo dužnu pažnju (Mitrić – Aćimović, 2015). Većina država ima setove mera u cilju suzbijanja poreske evazije, međutim rezultati ove borbe su različiti, jer opšti uspeh u borbi protiv korupcije na zavisi samo od kvalitetnog zakonodavstva, već i izvršne i sudske vlasti. Socijalne posledice izbegavanja poreske obaveze prvenstveno su vezane za ugrožavanje principa horizontalne pravičnosti.

3.3.3 Ravnoteža između pravičnosti i efikasnosti

Ekonomska i socijalna prava građana su formalno iskazana u mnogim propisima, ali su u odnosu na neka druga prava normativno nerazvijena. Takav je slučaj i sa pravom na pravičnost uopšte, a posebno sa pravom na pravično oporezivanje. U razvijenim evropskim državama je opšte prihvaćen stav kako porezi treba da budu pravični, odnosno smatra se da je pravedno da se ravnomerno rasporedi poreska obaveza na fizička lica u skladu sa njihovom ekonomskom snagom. Često se kaže da će dobro isplaniran poreski sistem zadovoljiti kriterijume pravičnosti, efikasnosti i jednostavnosti. Osvrnimo se na trenutak na ova tri pojma.

Pravičnost podrazumeva uspostavljanje pravičnog odnosa između sredstava kojima poreski obveznik raspolaže i iznosa poreza plaćenog od strane tog poreskog obveznika. Koncept horizontalne pravičnosti odražava pravičnost poreskog sistema, a vertikalna pravičnost odražava pravičnu raspodelu i ostvarenje ciljeva socijalne politike.

Efikasnost se zalaže za pružanje maksimalnih rezultata pomoću ograničenih resursa. To u praksi znači održavanje troškova administracije i ubiranja poreza na što nižem mogućem nivou, uz istovremenu primenu poreskog sistema za obezbeđivanje beneficija određenim grupama kroz primenu posebnih poreskih podsticaja. Nasuprot tome, sa administrativne tačke gledišta, opšta vertikalna preraspodela putem

progresivnih stopa, sa relativno malim brojem poreskih ograničenja, stvara više složenosti nego jedinstvena stopa.

Jednostavnost se odnosi na troškove koje sa sobom nosi složeni sistem prikupljanja poreza. Ovi troškovi padaju na teret kako poreskim obveznicima (u vidu poštovanja poreskih propisa), tako i vladi države (u vidu prikupljanja poreza).

Tri navedena kriterijuma su samo jedan od načina političkih razmatranja koja se uzimaju u obzir prilikom donošenja zakona o porezima i ne bi trebalo da isključuju ostale faktore. Očigledno je da donošenje odluka o oporezivanju podrazumeva određene kompromise između relevantnih kriterijuma i, samim tim, političkih ili vrednosnih ocena. Kada su u pitanju porezi nema jedinstvenih, tehnički ispravnih rešenja. Okretanje ka većem vrednovanju efikasnosti delom je odgovor na jačanje konkurencije na svetskom tržištu, a delom posledica višedecenijskog iskustva, jer se pokazalo kako je u praksi teško ostvariti poresku pravičnost, naročito vertikalnu (Arsić, Altiparmakov, Randelović, Bučić, Vasiljević, Levitas 2010).

Dok su indirektni porezi, poput PDV-a i akciza regresivni, primarna uloga poreza na dohodak je da obezbedi horizontalnu i vertikalnu pravičnost u poreskom sistemu. Poreski obveznici koji se nalaze u različitom ekonomskom položaju trebalo bi da budu i različito oporezovani, u skladu sa načelom vertikalne pravičnosti. S obzirom na to „da se poimanje društvene pravičnosti razlikuje od države do države, ne postoji jednostavan niti uniforman odgovor na pitanje koliko bi nameti na zarade trebalo da budu progresivni“ (Altiparmakov, 2013).

Porez na dohodak teorijski može značajno doprineti horizontalnoj pravičnosti. S obzirom na to da se porez na dohodak obračunava na individualnoj osnovi, definisanje oporezivog dohotka se može prilagoditi tako da odgovara društvenom konceptu pravičnosti među poreskim obveznicima. Izazov poreskim vlastima prilikom kreiranja poreza na dohodak jeste definisanje koncepta horizontalne pravičnosti i uspostavljanje jedinstvene pravičnosti nasuprot drugih kriterijuma poreske politike. Istovremeno, ono zakonodavno rešenje koje obezbeđuje odgovarajuće razlike između poreskih obveznika može da zadovolji horizontalnu pravičnost, ali će narušiti jednostavnost u prikupljanju.

Vlade evropskih zemalja se suočavaju sa kompromisom između efikasnosti i moguće upotrebe poreskog sistema za stimulisanje određenih vrsta aktivnosti ili obezbeđivanje beneficija. U kojoj meri ponderišu socijalne, ekološke, demografske ili

neke druge nefiskalne ciljeve biće pojedinačno analizirano u poglavlju „Uporedna analiza efekata direktnog oporezivanja fizičkih lica u odabranim evropskim zemljama”.

Pitanje efikasnosti oporezivanja predstavlja poseban izazov poreskim vlastima. Neosnovano visoki porezi mogu obeshrabriti poreske obveznike da dodatno rade, jer se marginalna dobit od svake dodatne jedinice rada smanjuje. Pored toga, oporezivanje može stvoriti niz drugih efekata, kao što su efekat prihoda, efekat supstitucije, efekat preraspodele, itd. Svaki od njih može imati negativan uticaj na ukupnu ekonomsku efikasnost. Dakle, princip efikasnosti iziskuje najniže moguće poresko opterećenje za pojedince i pravna lica, tako da su sve ekonomske odluke rezultat tržišnih procesa, za koje se smatra da su, sami po sebi, ekonomski efikasni. Zbog toga će, opšte poreske stope morati da budu veće u poreskim sistemima sa velikim poreskim olakšicama i poreskim kreditima, u odnosu na poreske sisteme sa širokom poreskom osnovicom. Želja za ostvarivanjem nefiskalnih ciljeva i pružanje povećanih podsticaja za pojedine aktivnosti dovodi do složenijeg poreskog sistema, mada može dovesti i do slabljenja opštih podsticaja za ponudu radne snage i lične štednje. Pored toga, posebna poreska oslobođanja, olakšice i režimi, koji su široko zastupljeni u evropskim državama, narušavaju princip horizontalne pravičnosti. Poreski zakon je u svojoj prirodi zakon koji pravi razlike iz socijalno-političkih, ekoloških, administrativnih ili nekih drugih razloga. Kako je to lepo primetio Popović (2006) „oporezivanje je svo u povlačenju razlika...Odgovarajući način da se oporezuju različite transakcije može, naravno, biti kontroverzan, o čemu svedoči ogroman obim literature o poreskoj politici”. Ukidanje ovih razlika ili njihova zamena politikama koje efikasnije postižu svoje ciljeve bi smanjila administrativne troškove, troškove poreskih obveznika i uticala na prikupljanje veće mase javnih prihoda od stanovništva, uz poboljšanje ekonomske efikasnosti.

Poreske vlasti neretko su prilikom reformi poreza na dohodak i imovinu morale da biraju između primene poreskog sistema za preraspodelu dohotka (vertikalna pravičnost) i minimiziranja negativnih efekata poreskih poremećaja (efikasnost). Kao što se negativni efekti oporezivanja povećavaju sa poreskom stopom, korišćenje progresivnih stopa za promovisanje preraspodele dohotka je praćeno slabijim podsticajima za obveznike. Problem je što određene vrste poreskih olakšica i poreskih kredita pogoduju jednoj, ali ne i drugoj grupi poreskih obveznika. Poreski obveznici sa posebno visokim dohotkom su često u mogućnosti da ostvare korist preko drugih

specifičnih vrsta poreskih olakšica, na primer ulaganja u obrazovanje, premije dobrovoljnih penzijskih i zdravstvenih osiguranja, dok obveznici sa nižim primanjima imaju potrebu za drugačijim tipovima poreskih olakšica i kredita. Osim toga, oni koji imaju najviša primanja su neretko zbog specifičnih znanja ili posedovanja akumulirane imovine sposobniji za bržu mobilnost u druge zemlje, u kojima je niže oporezivanje dohotka na gornjoj granici raspodele dohotka.⁴² Održavanje skale visokih progresivnih poreskih stopa pod takvim uslovima onemogućava ekonomsku efikasnost, a ne ostvaruje se značajnije postizanje pravičnosti.

Složenost poreskih oblika se značajno povećala u Evropskim poreskim sistemima tokom poslednjih decenija, što je posledica globalizacije. Kompanije su povećale svoje međunarodne investicije, ekonomske migracije su procesi u kojima se poreski obveznici i poreske vlasti moraju suočiti sa specifičnostima više poreskih sistema. Mogu postojati razlozi efikasnosti oporezivanja određenih vrsta prihoda po nižim stopama u odnosu na druge vrste što eventualno dovodi do nedostatka horizontalne pravičnosti. Na primer, oporezivanje svih oblika štednje po istoj stopi i, samim tim, smanjenje sume prikupljene štednje (npr. ukidanje olakšice da se umanju hipotekarna kamatna stopa), povećavaju efikasnost, dok u isto vreme jačaju horizontalnu pravičnost (jer obezbeđuje da ljudi na istom ekonomskom položaju plaćaju isti iznos poreza).

Teret političke podrške reformi u oporezivanju dohotka i imovine stanovništva snose po pravilu političari koji dizajniraju poreski sistem. Usko vezana za transparentnost poreza je i njegova politička prihvatljivost. Ukoliko porezi nisu politički ili društveno prihvatljivi⁴³, neće uspeti čak ni najefikasniji predlozi poreskih reformi.

⁴² Poreska osnovica povezana sa dohotkom od kapitala i bogatim pojedincima takođe postaje sve više geografski mobilna, delimično odražavajući relativno lak pristup poreskim utočištima. Primer čuvenog francuskog glumca, koji je i ranije spomenut u delu poreza na neto imovinu, list Politika 16.12.2012. godine <http://www.politika.rs/rubrike/Kultura/Zerar-Depardje-odrice-se-francuskog-drzavljanstva.lt.html>, sajtu pristupljeno 29.11.2014.

⁴³ Primer predloga koji su iznosili bivši ministri finansija Diana Dragutinović i Saša Radulović.

Posmatrano sa strane, može se steći utisak antagonizma i neslaganja koji se javljaju između poreskih vlasti i ekonomsko-pravne struke.⁴⁴

Naravno, svaki poreski sistem kojim se zakonski nameće izdvajanje sredstava od građana uvek će imati problem sa političkom prihvatljivošću, a to su i potvrdila neka istraživanja u periodu od 1999. do 2008. godine na grupi 10 novoprimiteljenih članica EU, koja su ukazale da se u 7 zemalja smanjio poreski moral (Torgler, 2012). Naime, ma koliko političarima bilo primamljivo da odobre mnoštvo izuzetaka, poreskih kredita i odbitaka, kako bi izbegli otpore određenih društvenih grupa, takva poreska politika na duži rok vodi lokalne samouprave u neatraktivne alternative: ili da prikupe manje poreza na imovinu ili da vrše budžetske uštede, ili da povećavaju poreske stope na preostalu umanjenu poresku osnovicu, kako bi nadomestili politiku „ulaganja“. Prve dve alternative neodržive su na duži rok, dok treća vodi ili povećanoj evaziji, tržišnim anomalijama (mrtvom teretu oporezivanja), ili čak korupciji. Neosnovano visoki porezi mogu obeshrabriti poreske obveznike da dodatno rade, jer se marginalna dobit od svake dodatne jedinice rada smanjuje. Neka istraživanja u SAD su čak kvantifikovala višak tereta u slučaju poreskih opterećenja rada čak 30% prikupljenih poreskih prihoda (Rosen, 1999).

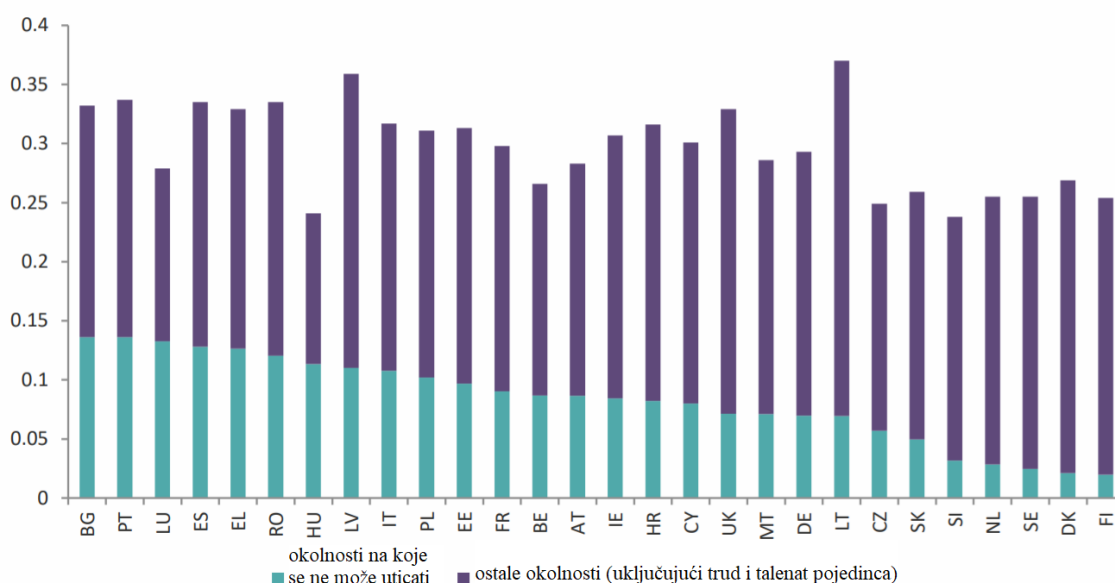
3.3.4 Socijalni efekti i spoljni pritisci

Nepotrebno je posebno elaborirati konstataciju da (česte) promene u oporezivanju onemogućavaju ili bar otežavaju poreskom obvezniku odluku da li će nešto učiniti ili će propustiti da to učini, odnosno da li da prilagodi svoje ponašanje kako bi time smanjio štetne učinke oporezivanja. Poreska obaveza koja je predmet čestih promena otežava poreskom obvezniku da na duže vreme planira svoju aktivnost i unosi elemente nesigurnosti u njegov rad.

Jedan od ključnih nefiskalnih ciljeva oporezivanja jeste da ostvari što povoljnije socijalne efekte u društvu. Izgraditi pravično društvo i omogućiti socijalnu mobilnost

⁴⁴ Eklatantan primer je odnos Fiskalnog saveta koji ukazuje na sistemske slabosti, nepripremljene mere Vlade RS, i prevelikih optimističkih rešenja vidi: http://www.fiskalnisavet.rs/doc/ocene-i-misljenja/2015/misljenje_na_nacrt_fiskalne_strategije_2015-2017.pdf, sajtu pristupljeno 01.06.2016. S druge strane reakcija na kritiku prema fiskalnim merama Vlade Republike Srbije se mogu videti na primeru <https://www.slobodnaevropa.org/a/skupstina-poverenik/30049884.html> kao posledica izjave jednog od članova Saveta da je "za zaustavljanje odlaska mladih iz zemlje potrebno povećanje životnog standarda i privrednog rasta" za šta je optužen da se bave "politikom i politikanstvom".

svim društvenim slojevima, se pokazao kao veliki izazov poreskim vlastima bivših socijalističkih zemalja Evrope. Socijalnu mobilnost možemo posmatrati sa dva aspekta kao intrageneracijsku i međugeneracijsku. Intrageneracijska mobilnost odnosi se na šansu za vertikalno kretanje (naviše ili naniže duž dohodovne lestvice) tokom celog života. Međugeneracijska mobilnost se, sa druge strane, odnosi na to kolike su šanse pojedinca vezane za roditelje, obrazovanje, klasu ili dohodak. Imajući u vidu oba aspekta mobilnosti, a polazeći od percepcije šta je fer i pravična (integracijska), a šta nepravična nejednakost (međuintegracijska), grafikonom 10. ćemo prikazati.



Slika 10: Ginijev indeks nejednakosti i društvene okolnosti

Izvor: Evropska komisija, 2018.

GINI koeficijent, kao numerički pokazatelj ekonomske nejednakosti. Vrednost GINI koeficijenta se teorijski kreće u rasponu od 0 (potpuna jednakost) do 1 (potpuna nejednakost). U skladu s međunarodnim standardima, vrednost ovog koeficijenta ispod 0,3 predstavlja „optimalno stanje“, između 0,3 i 0,4 „normalno stanje“, iznad 0,4 „signal upozorenja“, a kada dostigne 0,6 prisutno je „opasno stanje“ (Obradović, i Lojanica, 2015).

Okolnosti na koje se ne može uticati su roditeljsko obrazovanje, pol, roditeljska zarada i geografska oblast rođenja. Prema grafikonu „najnepravičnije države“ su Bugarska i Poljska, dok „najpravičnije“ okolnosti za pojedince obezbeđuju Danska i Finska.

Spoljne socijalne pritiske najintenzivnije artikulišu mediji. Oni neretko nepotrebno uznemiravaju javnost iznošenjem predloga ili efekta poreskih propisa u sredstvima javnog informisanja,⁴⁵ bez prethodnog detaljnog sagledavanja dejstava ili razloga. Naročito to treba imati u vidu ako poreskom politikom žele da se ostvare određeni ekonomski i socijalni ciljevi, jer će takvi efekti u velikoj meri izostati, zavisno od intenziteta i dužine trajanja medijske kampanje koja formira prvi signalni znak oporezivanja obveznicima. Nije zanemarljiv kompromis između efikasnosti i prilagođavanja poreskog sistema spoljnim pritiscima, i to smanjenjem poreskih stopa na većinu mobilnih poreskih osnovica. Ako je smanjenje poreskih stopa na mobilne poreske osnovice finansirano povećanjem poreskih stopa na druge poreske osnovice, rezultat može biti povećanje poreskih poremećaja u poreskom sistemu. Premda je ovo lakše uočiti na primeru oporezivanja korporacija, gde će ciljani poreski podsticaji pružanjem posebnog poreskog tretmana međunarodno mobilnim industrijama podstaći manje mobilne industrije da naprave međunarodne investicije, sa ciljem da i same budu doživljene kao mobilne i ostvare predispozicije za sličan poreski tretman. Međutim, ovakve investicije su društveno neproaktivne ukoliko su pokrenute zbog poreskih podsticaja i dovode do gubitka efikasnosti. Ipak, analogija se može napraviti i kod fizičkih lica, gde prilagođavanje poreskog sistema spoljnim pritiscima, smanjenjem poreskih stopa na najmobilnije poreske osnovice podrazumeva kompromis pravičnosti. Međutim, gubitak prihoda bi bio još veći ako poreske stope na većinu mobilnih osnovica ne bi bile smanjene, i kao odgovor na to, premeštene u inostranstvo. Premda se povećava broj studija koje analiziraju fiskalne efekte imigracija, gotovo sve su fokusirane na uticaj na javne rashode, a malo njih na pozitivne efekte na javne prihode. Naime, zemlje primaoci su orijentisane samo na analizu poreskog opterećenja stanovništva, jer je poreska osnovica dohotka veća, a zemlje izvoznice na analizu odlaska imigranata koji su po pravilu i obrazovaniji, i samim tim i veći poreski obveznici.

Premda je ovde reč o pokretačima reformi kod poreza na dohodak, socijalni pritisci na poreske vlasti su generator i reformi imovinskih poreza. Naime, svakako su pritisci određenih kategorija stanovništva uticali da se uvedu olakšice na porez na

⁴⁵ Na primer <https://www.blic.rs/vesti/ekonomija/gradjani-u-soku-u-ovom-gradu-ljudima-koji-su-placali-5000-stigao-je-porez-od-44000/sgjnwhk>

imovinu, sa ciljem da se smanji „vidljivost” poreskog tereta nekim poreskim obveznicima. Olakšice variraju u zavisnosti od brojnih faktora: karakteristika imovine (stambene zgrade u odnosu na ostalu imovinu), karakteristika korisnika olakšica (npr. vlasnici u odnosu na zakupce, prihod, godine, itd.), kao i od toga u kom su obimu ove mere trajne ili privremene. Programi olakšica obuhvataju donacije, izuzetke, poreske kredite, razgraničenja i posebne programe olakšica za siromašne poreske obveznike (umanjenje, poništenje ili povraćaj poreza).

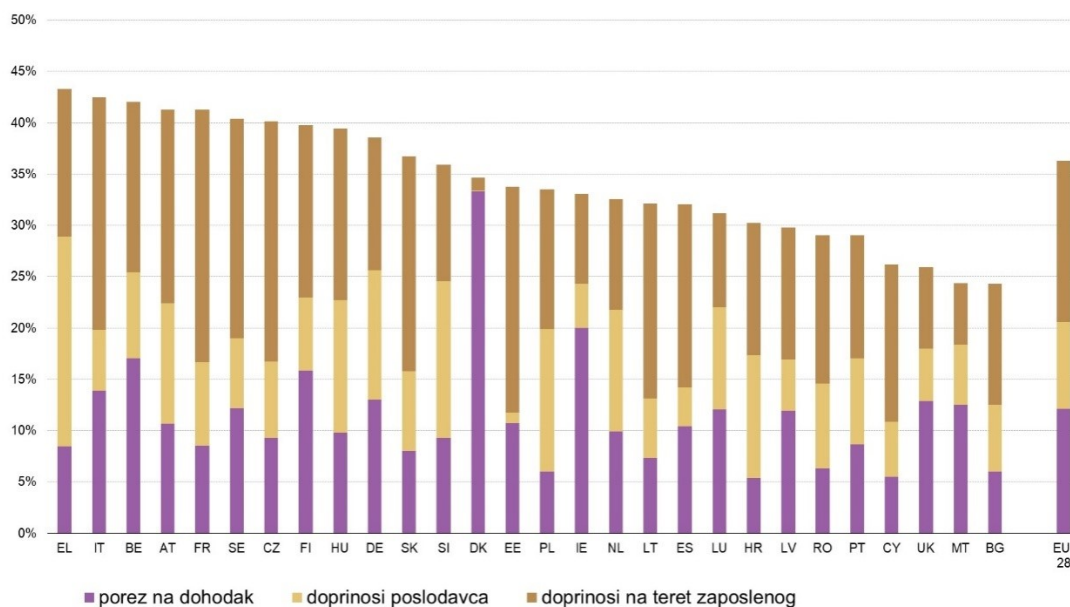
U nekim državama se primenjuje više olakšica na porez na imovinu. Na primer, poreski krediti se mogu kombinovati sa poreskim razgraničenjima kod starijih osoba. U određenim slučajevima su potrebni umanjene, poništenje ili povraćaj poreza, čak i kada se primenjuju drugi programi olakšica. Bez obzira na deo Evrope, među najvećim protivnicima poreza na imovinu i povećanja poreza jesu starije osobe. Oni se delom protive povećanju poreza na imovinu jer imaju manja primanja, iako, na primer, mogu imati u vlasništvu veću vrednost imovine. Bez obzira na razlog, oni predstavljaju jaku političku snagu u protivljenju porezima i često dobijaju poseban poreski tretman.

3.4. Uporedna analiza efekata direktnog oporezivanja fizičkih lica u odabranim evropskim državama

Uporedna analiza različitih poreskih sistema omogućava nam da bolje razumemo efekte poreza u različitim jurisdikcijama, što nam posledično omogućava ostvarenje uspešnih poreskih reformi. Takođe, kroz razumevanje i međusobno upodobljavanje poreskih sistema, dolazi do veće međukulturalne saradnje i razumevanja, promovisanja demokratskih vrednosti, kao i do pravne harmonizacije, kao na primeru EU. Istovremeno, kroz ovu uporednu analizu istaći ćemo i ostale elemente činjeničnog stanja u oblasti oporezivanja dohotka i imovine, kao i njihovo učešće i značaj u poreskim sistemima pojedinačnih evropskih zemalja (Thuronyi, 2000).

Radi boljeg razumevanja terminologije u nastavku, koristiće se termini implicitnih poreskih stopa. Praktično implicitne poreske stope predstavljaju racia (finansijske pokazatelje), količnike koji stavljaju u odnos ukupne poreske prihode prema ekonomskoj funkciji (potrošnja, rad, kapital) i potencijalne poreske osnovice. Na primer, implicitna poreska stopa na rad (dohodak) je odnos zbira svih direktnih i indirektnih poreza i obaveznih doprinosa za socijalno osiguranje koje plaćaju zaposleni

i poslodavci na dohodak od rada i ukupnih naknada zaposlenih, uvećanih za porez na fond zarada.⁴⁶ Da bi se implicitna poreska stopa bolje razumela, grafikom u nastavku pokazuje kakva je njena struktura u različitim državama članicama EU.



Slika 11: Struktura implicitne poreske stope u državama EU

Izvor: Evropska komisija, 2019. str. 29

Na grafikonu se uočava da su socijalni doprinosi javni prihodi koji dominantno opterećuju rad. Posmatrajući prosek EU, gotovo dve trećine opterećenja rada čine doprinosi, a porez na dohodak građana samo trećinu. Ipak Danska, Irska, Velika Britanija i Malta su izuzeci, jer u ovim državama doprinosi imaju nisko učešće, dok porez na dohodak čini čak 96% implicitne stope na rad u Danskoj, dok je taj procenat u Irskoj 60%, a 51% na Malti. Hrvatska je primer gde su doprinosi dominantni, sa 18% učešća poreza na dohodak građana u implicitnoj poreskoj stopi.

3.4.1 Austrija

Austrija je primer uređene ekonomije u kojoj se zakoni ne menjaju često, već se povremenim amandmanima vrše fina podešavanja, pa tako ova država svoj zakon o

⁴⁶ Nekada je taj porez bio sastavni deo poreskog sistema, ali je ukinut 2004. godine. Član 4. Zakona o porezu na fond zarada ("Sl. glasnik RS", br. 27/2001) je predviđao da se plaća po stopi koja ne može biti veća od 3,5%. Odlukom skupštine opštine, odnosno grada utvrđivala se poreska stopa i način korišćenja sredstava.

porezima primenjuje blizu 70 godina.⁴⁷ Akt koji definiše porez na imovinu građana, sastoji se od 33 člana podeljenih u 4 dela: poreska obaveza, izračunavanje poreza na zemljište, plaćanje i porez na prenos zemljišta. Važnost ovog akta proizilazi iz činjenice da od ukupne površine od 83.879 km², poljoprivredno zemljište čini 34%, pašnjaci 10%, 43% Austrije je pod šumama, dok objekti, neplodno zemljište i površine pod vodom zauzimaju svega 13% (Tegova, 2011). Poslednji popis je pokazao da u Austriji postoji 3,86 miliona nepokretnosti, odnosno 2,05 miliona zgrada.

Principi za procenu tržišne vrednosti nepokretnosti navedeni su Zakonu o hipotekama *Mortgage Banking Act HypBG* (hipotekarna vrednost nepokretnosti) ili Zakonu o svojini stanova – *Residential Apartment Ownership Act WEG* (upotrebna vrednost stana). Zakonski osnov za vrednovanje nepokretnosti čine i načela koja uređuju druge oblasti prava – krivični postupak, upravni postupak i druge (Božić, Mihajlović, 2014). Slično drugim fiskalnim režimima, od oporezivanja su izuzete nekretnine u javnoj upotrebi, Austrijske nacionalne železnice, neprofitne, dobrotvorne ili verske institucije, sportski klubovi, bolnice, javni prevoz, groblja i diplomatske misije (sa kojima postoje recipročni aranžmani). Takođe, postoje i brojne olakšice u okviru pokrajinskih i opštinskih prava, posebno u kontekstu vlasništva stambenog objekta, iako Austrija, kao i Danska, primenjuje oporezivanje imovine progresivnim poreskim stopama. Poresko opterećenje je kombinacija osnovnih stopa (0,05% do 0,2%), koje je usvojila federalna vlast, i multiplikatora, koji variraju između lokalnih vlasti, od 300% do 500%. Poreska stopa na prenos apsolutnih prava je 3,5%. S obzirom na to da je 2008. godine u Austriji (Evropska komisija, 2014) ukinut porez na nasleđe i poklon, porez na nepokretnost ostaje dominantan oblik oporezivanja imovine.

Austrija primenjuje sintetičko oporezivanje dohotka. Najsiromašniji Austrijanci su zaštićeni nultom stopom oporezivanja do 11.000 evra (u Srbiji je to manje od 1.700 evra ako primenimo neoporeziv iznos zarade na svih 12 meseci). Poreska tarifa, sastoji se od sedam poreskih stopa:

⁴⁷ Grundsteuer, na snazi od 1955. godine. Bundesgesetz vom 13. Juli 1955 über die Grundsteuer (Grundsteuergesetz 1955 – BGBl. Nr. 149/1955... BGBl. I Nr. 104/2019). Pregled ostalih austrijskih propisa se može naći na <https://www.ris.bka.gv.at/default.aspx>, sajtu pristupljeno 01.10.2014.

Tabela 15: Poreska progresija u Austriji

dohodak (EUR)	poreska stopa (%)
11.000 i ispod	0
11.001 do 18.000	25
18.001 do 31.000	35
31.001 do 60.000	42
60.001 do 90.000	48
90.001 do 1.000.000	50
preko 1.000.000	55

Izvor: PwC, 2019.

Javni prihodi koji dolaze od oporezivanja radne snage (socijalni doprinosi, porezi na zarade) u Austriji su prilično izdašni i po prikupljenim sredstvima od poreza na dohodak građana (34,5 milijarde evra) i po doprinosima (53,8 milijarde evra) Austrija zauzima visoko sedmo, odnosno četvrto mesto u EU. Kao što se i da zaključiti sa grafikona na početku poglavlja 2.4, implicitna stopa poreza na rad u Austriji je među najvišim u EU. S druge strane, stanovnici Austrije nisu mnogo pogođeni imovinskim porezima. Prikupljeni prihodi od poreza na imovinu u Austriji iznose oko 700 miliona evra, čime je Austrija među poslednjima tj. na 25. mestu u EU po izdašnosti ovih javnih prihoda (Evropska komisija, 2019).

3.4.2 Belgija

Poreska opterećenja u Belgiji su među najvišima u EU. Taj podatak ne iznenađuje, s obzirom da zemlje Beneluksa pripadaju grupi zemalja sa najvećim poreskim kapacitetom, pa samim tim i Belgija, kao treće kotirana na OECD listi zemalja sa 12,19 GOS-a (*Gross operating surplus*) po kilometru kvadratnom (McCluskey, Lawrence i Walters, 2013).

Premda su poreska opterećenja u Belgiji padala u periodu između 2000. i 2009. godine sa prosečnih 45,1% na 43,4% (odnos udela ukupnih poreza u BDP-u), ona su i dalje iznad proseka EU. Uprkos značajnim reformama u oporezivanju rada, Belgija i dalje nameće relativno visoke poreze na rad, koje dostižu i iznose od 42,3%, što je treće najveće oporezivanje poreza na rad u EU. Bogati poreski obveznici i visoke poreske stope rezultovale su time da je 2017. godine prikupljeno 100,38 milijardi evra od poreza

i doprinosa na rad. Premda su se smanjili doprinosi za socijalno osiguranje poslodavaca, Belgija je i dalje na visokom sedmom mestu u EU, posmatrano sa aspekta učešća javnih prihoda koji opterećuju faktor rada u ukupnim belgijskim javnim приходima. Program reforme između 2000. i 2006. godine otvorio je put za ublažavanje poreskog opterećenja rada, tako da je učešće javnih prihoda koja opterećuju rad u ukupnim javnim приходima 2007. godine bio 53,1%, dok je 2017. godine navedena stopa smanjena za 1,7 procentna poena (Evropska komisija, 2019).

U belgijskom poreskom zakonodavstvu postoje četiri kategorije prihoda koja čine dohodak: finansijski prihodi, prihod od nekretnina, profesionalni (uključujući pre svega zarade i druge prihode od rada) prihodi i drugi razni prihodi. U principu, to je sintetički koncept oporezivanja sa četiri opšte stope, a izuzeci se odnose, na primer, na prihode od privatnih penzionih sporazuma.

Tabela 16: Porez na dohodak u Belgiji

poreske tranše	gornja granica	poreska stopa	standardni odbici	EUR
od EUR	do EUR	%	lični	8.860 €
0 €	1.325 €	25%	odbitak za 1 dete	1.610 €
1.325 €	23.290 €	40%	odbitak za 2 dece	4.150 €
23.290 €	40.480 €	45%	odbitak za 3 dece	9.290 €
40.480 €	i preko	50%	odbitak za 4 dece	15.030 €
			svako naredno dete	5.740 €

Izvor: KPGM, 2019.

Glavna reforma u oporezivanju dohotka je sprovedena u periodu 2000–2006. godine, uvođenjem promena u visinama poreskih tranši, stopa, olakšica i izuzetaka, kao i poreskog kredita za one sa niskim primanjima. Novi poreski krediti za radnike sa niskim primanjima uvedeni su od 2011. godine. Trenutno postoji pet poreskih stopa, čije vrednosti variraju između 25% i 50% i sa opštinskom prizvezom do 9% (7,4% u proseku). Pored toga, regioni, u određenim granicama, imaju mogućnost da nametnu dodatne prizveze ili da odobre smanjenje poreza. Osnovna karakteristika šeste belgijske poreske reforme, koja je na snazi od januara 2015. godine, ogleda se u tome što je 25% poreza na dohodak postao regionalni porez (zasnovan na fiskalnom prebivalištu obveznika, tj. radnika). Regioni mogu menjati stopu u određenim granicama i mogu

dozvoliti poreske rashode, u obliku poreskih kredita (refundiranih ili nerfundiranih), u okviru njihovog udela u porezu na lični dohodak. Poreska osnovica se i dalje određuje na saveznom nivou. Ono što se vidi iz standardnih odbitaka, demografski ciljevi su veoma važni Belgijancima. Od nestandardnih odbitaka interesantno je spomenuti da belgijski poslodavci mogu za topli obrok odobriti vaučer koji je neoporeziv do iznosa od 6,91 evra dnevno, odnosno 100 evra godišnje za kulturne, sportske aktivnosti. Interesantno je da su vaučeri za ekološke aktivnosti (koje moraju biti precizirane u kolektivnom ugovoru poslodavca ili privredne grane) neoporezivi do 250 evra (*Federal Public Service Finance Belgium*, 2018).

Prihodi od poreza na imovinu u Belgiji su u porastu (1,3% BDP-a) i među osam najviših u EU, i pomoću njega lokalne samouprave u kraljevini sakupe 5,7 milijardi evra godišnje. Porezi na imovinu predstavljali su 2,8% ukupnih poreskih prihoda u 2005. godini, tj. 2,9% u 2017. godini. Poresku osnovicu čini katastarski prihod, pod pretpostavkom fiktivnog iznosa zakupa navedene nepokretnosti za period od godinu dana. Dobijeni iznos se svake godine indeksira, dok se konačni obračun poreske obaveze dobija množenjem koeficijenata koje odrede regioni, provincije i opštine. Poslednje reforme poreza na imovinu izvršene su 2000. i 2001. godine prebacivanjem veće nadležnosti regionima koji su imali veće budžetske potrebe, od tada sva tri regiona imaju različit poreski tretman nepokretnosti u dinamici i statici.

3.4.3 Bugarska

Poreske reforme u Bugarskoj su od 1998. godine usmerene na sniženje poreskog tereta u oblasti direktnog oporezivanja i napor za prikupljanje većih prihoda od indirektnog oporezivanja pre svega PDV-a. Paralelno sa tim postavljeni su i glavni ciljevi – da se pojednostave sve procedure iz poreskog zakonodavstva. Ovi napori urodili su plodom i veliki deo privrede je vraćen iz sive ekonomije u legalne tokove. Ovo je bitno istaći jer je upravo zahvaljujući širenju poreske baze sprečen drastičniji pad prihoda od oporezivanja fizičkih lica. Naime, reformama 2001, 2006. i 2007. godine značajno su smanjene marginalne poreske stope u sintetičkom konceptu oporezivanja dohotka, koje su 1998. godine dostizale čak 40%. Sintetičko oporezivanje

građana je definitivno napušteno 1. januara 2008. godine, uvođenjem *flat tax* koncepta oporezivanja⁴⁸.

Bugarska je uvela poreski sistem sa proporcionalnom stopom od 10%, koja je zamenila prethodne progresivne stope poreza na dohodak (20%, 22% i 24%). Proporcionalni porez je uveden na prihode iz šest izvora i, u skladu sa principima proporcionalnih poreskih sistema, na snazi je samo mali broj poreskih olakšica. Rezident Bugarske plaća porez na svoj svetski dohodak (znači ostvaren kako u Bugarskoj tako i izvan nje), a nerezident isključivo za dohodak stvoren u Bugarskoj. Zakon započinje definisanjem predmeta oporezivanja, tj. vrsti prihoda koje će biti uključene u oporezivi dohodak, kao što su zarade, prihodi od samostalne delatnosti, zakupnina, kao i grupa prihoda koju možemo prevesti kao prihodi od prava i dobiti od prodaje imovine, dok su penzije i druga socijalna plaćanja izuzeta od oporezivanja. Obavezni socijalni doprinosi i pojedini dobrovoljni doprinosi i premije umanjani su od ukupnog oporezivog godišnjeg dohotka. Pod određenim uslovima, mlade porodice mogu da odbiju isplatu hipotekarnih kamata na prvih 100.000 leva (51.129 evra), a pojedinci sa invaliditetom dobijaju godišnju naknadu od 7.920 leva (4.049 evra). Kao što se prepoznaju napred navedeni socijalni motivi u oporezivanju, kao nefiskalni cilj oporezivanja javlja se i podsticanje investicija: pored oročene štednje, koja je oporeziva, prihod od kamata rezidentnih banaka u Bugarskoj ili nekoj drugoj EU zemlji – bugarskih ili drugih EEA državnih HOV kao što su korporativne obveznice je neoporeziv.

⁴⁸ Zakon je usvojen još 24.11.2006. godine, u Službenom listu Bugarske, broj 95 kao Zakon o porezu na dohotke fizičkih lica (*Закон за данъците върху доходите на физическите лица*), ali je amandmanima tokom 2007. odlučeno da stupi na snagu 2008. godine.

Tabela 17: Učešće poreza na dohodak u ukupnim javnim prihodima (u %) odabranih evropskih zemalja

država* / godina	2005	2008	2011	2014	2017	u mil EUR u 2017
Belgija	28,5	28,0	28,2	28,6	27,0	53 136
Bugarska	8,7	9,0	10,7	11,3	11,1	1 696
Češka	12,3	10,5	10,5	11,0	11,3	7 683
Danska	53,6	53,7	55,3	59,3	55,6	74 416
Nemačka	21,0	23,8	21,9	23,4	23,9	306 645
Estonija	18,4	19,5	16,1	17,6	17,4	1 344
Irska	30,3	31,1	32,5	32,6	31,7	21 499
Grčka	13,7	14,3	14,1	16,3	15,9	11 148
Španija	18,6	22,1	23,6	22,9	22,1	87 169
Francuska	18,4	18,5	18,2	19,3	18,7	198 929
Hrvatska	9,6	10,4	9,8	10,5	8,7	1 615
Italija	26,0	27,4	26,9	27,7	28,0	203 121
Kipar	9,9	12,3	11,0	7,9	9,1	606
Letonija	19,3	21,4	19,7	19,9	21,2	1 777
Litvanija	23,4	21,2	12,8	13,2	13,0	1 625
Luksemburg	19,0	21,6	22,1	23,1	23,5	5 058
Mađarska	17,6	19,0	13,2	12,9	13,3	6 313
Malta	20,1	17,9	20,0	20,3	21,6	780
Holandija	17,5	18,1	20,6	18,6	21,5	61 535
Austrija	23,1	24,7	23,4	24,3	22,3	34 500
Poljska	13,0	15,5	13,6	14,3	14,6	23 249
Portugalija	16,2	16,9	18,5	22,5	18,8	12 613
Rumunija	8,2	12,0	11,7	12,8	14,3	6 667
Slovenija	14,3	15,7	15,2	13,8	14,1	2 211
Slovačka	9,5	10,6	9,9	9,6	10,2	2 856
Finska	30,6	30,8	29,2	30,6	29,2	28 277
Švedska	36,6	36,1	33,9	35,0	35,5	74 943
Velika Britanija	29,0	29,4	28,2	27,1	27,0	214 325

Napomena: označeni su pet najviših i pet najnižih učešća u EU. Bugarska i Rumunija su u navedenom periodu imali najveći prirast učešća približno od, respektivno, 27% i 75%
 Izvor: Evropska komisija, 2019. str. 183

Tokom 2017. godine javni prihodi od oporezivanja rada su iznosili 10,5% BDP-a Bugarske što je, posle Irske, najniža vrednost u EU i iznosi 9 procentnih poena ispod proseka (Evropska komisija, 2019). Među ostalim faktorima, razlog ovakvoj politici su relativno niske naknade zaposlenih, jer Bugarska važi za jednu od najsiromašnijih članica EU i ujedno zemlju sa najnižim primanjima njenih stanovnika. Implicitna poreska stopa je na nivou od 24,3% i daleko je ispod proseka EU (36,3%).

Kako pojedine članice EU imaju nisko učešće direktnih poreza u poreskom sistemu, usvojile su proporcionalni koncept oporezivanja, što vodi većem smanjenju u stopama na direktne poreze, nego što je to slučaj kod indirektnih poreza. Ovakve reforme posledično dovode do velikog učešća indirektnih poreza u poreskom sistemu,

kao što je slučaj kod svih naših suseda Hrvatske 52%, Bugarske 51,3% i Mađarske 47,4%. S druge strane, ako nije značajno učešće PDV-a onda su to visoki doprinosi kao što je slučaj u Slovačkoj 44,1%, Češkoj 42,5% i Litvaniji 41,5%.

Tabela 18: Lokalni poreski prihodi u Bugarskoj 2014–2018

u milionima leva	2014.	2015.	2016.	2017.	2018.
porez na dohodak	13,11	12,13	16,70	21,94	20,62
porez na imovinu	705,53	744,89	858,85	903,06	968,41

Izvor: Ministarstvo finansija Bugarske, <https://www.minfin.bg/en/documents>, pristupljeno: 12.08.2019.

Pre reformi poreza na nepokretnosti, stopa je bila jedinstvena na nivou cele države (0,015%), bez obzira na lokaciju (Ernest & Young, 2014). Brojni faktori su relevantni za pozitivan uzlazni trend prihoda od oporezivanja nekretnina. Za početak, od 2006. godine je uspostavljeno pravo lokalnih samouprava da naplaćuju porez na imovinu, te su opštine postale direktno zainteresovane za sakupljanje lokalnih prihoda i, shodno tome, tokom prethodnih 13 godina ulažu velike napore u tom pogledu. Pored toga, takođe je izvršeno ažuriranje procene nekretnina čime se poreska osnovica mnogo više približila tržišnim vrednostima, posebno jer se od 2009. godine uzima u obzir i faktor lokacije. Od januara 2008. godine, opštinska veća su ovlašćena da odrede visinu lokalnih poreza i u okviru zadatih limita određuju visine poreskih stopa, koje su sada od 0,01%-0,45%. Premda je razlika između donje i gornje stope isprva bila zanemarljivo niska, izmenama Zakona o lokalnim porezima i naknadama i povećanjem raspona omogućeno je da lokalne jedinice vode aktivniju poresku politiku. Lokalne poreske jedinice određuju vrednost osnovice uzimajući u obzir različite parametre, poput veličine objekta, građevinske strukture, lokacije, pa čak i datuma poslednjeg renoviranja. Rast učešća od 2006. godine posledica je ekonomskog buma, ulaska u EU i skoka tržišnih vrednosti, a u kasnijim godinama, kao 2009. godine i 2011. godine, posledica je izmene koeficijenata lokacije i povećanja iznosa poreskih stopa (Nenkova, Kalcheva 2018).

3.4.4 Kipar

Javni prihodi koji opterećuju rad činili su 11,7% kiparskog BDP-a u 2017. godini. Od 2000. godine implicitna poreska stopa na rad je rasla uglavnom zbog

povećanja doprinosa za socijalno osiguranje iz aprila 2009. godine. Ipak, na nivou od 26,2% u 2017. godini, navedeni pokazatelj je i dalje daleko ispod proseka EU od 36,3%.

Tabela 19: Pregled poreskih stopa i tranši na Kipru u periodu 1991–2007. godine

Stope / kiparske funte	Tabelarni pregled poreskih stopa i tranši u periodu 1991–2007. godine						
	1991– 1995.	1996–1999.	2000–2001.	2002.	2003.	2000–2006.	2007.
0%	0–2.000	0–5.000	0–6.000	0–9.000	0–9.000	0–10.000	0–10.750
20%	2.001–4.000	5.001–8.000	6.001–9.000	-	9.000–12.000	10.001– 15.000	10.751– 15.750
25%	-	-	-	-	12.001– 15.000	15.001– 20.000	15.751– 20.600
30%	4.001– 8.000	8.001– 11.000	9.001– 12.000	9.001–12.000	15.001 i preko	20.001 i preko	20.600 i preko
40%	8.001 i preko	11.001 i preko	12.001 i preko	12.001 i preko	.	.	.

Izvor: Republic of Cyprus, Ministry of Finance, Tax Department (Direct Taxation).
<http://mof.gov.cy/en/publications>

Napomena: Valuta pre uvođenja evra u 2008. godini bila je kiparska funta (CYP): EUR 1 = CYP 0.585274.

Kipar primenjuje progresivno oporezivanje dohotka. Od 2008. godine se koriste četiri poreske tranše, sa stopama od 20%, 25% i 30% i, od 2011. godine, dodatna poreska tranša sa najvišom stopom od 35% za najbogatije Kiprane, čiji je dohodak iznad 60.000 evra. Postoji standardni odbitak, koji je povećavan poreskim reformama, tako da je sa 8.500 evra u 1996. godini podignut na 19.500 evra u 2008. godini (Evropska komisija, 2014). Kao rezultat toga, značajno je smanjen broj ljudi koji podležu naplati poreza na dohodak.

Tabela 20: Pregled poreskih stopa poreza na dohodak na Kipru u periodu od 2008. - 2019. godine

Kipar je 2008. godine uveo evro	Tabelarni pregled poreskih stopa i tranši od 2008. godine	
	2008–2011.	2011. do danas
0%	0–19.500	0–19.500
20%	19.501–28.000	19.501–28.000
25%	28.001–36.300	28.001–36.300
30%	36.301 i preko	36.301–60.000
35%	-	60.001 i preko

Izvor: Pricewaterhouse Coopers Cyprus (2019), str. 3

U cilju stabilizacije javnih finansija, od 2012. godine pa sve do decembra 2016. godine, na bruto plate navedenih radnika naplaćuju se posebni doprinosi, po stopama od 2,5% za dohodak između 2.501 i 3.500 evra, 3% za dohodak u granicama od 3.501-4.500 evra i 3,5% za dohotke iznad tog iznosa. Ovaj poseban doprinos je jednako podeljen između poslodavca i zaposlenog i izuzet je iz oporezivanja dohotka. Kapitalni dobici, posebno dividende, prihodi od kamata i prihodi od prodaje hartija od vrednosti, oslobođeni su oporezivanja po Zakonu o porezu na dohodak i oporezuju se po posebnom zakonu za doprinos odbrani (Narodna banka Kipar, 2019). Posmatrajući poreska izuzeća i olakšice interesantno je, sa aspekta nefiskalnih ciljeva spomenuti:

- poreske olakšice za premije koje se ulože u životno osiguranje u visini do 7% od ukupne osigurane sume.
- Troškovi koji nastanu ukoliko se adaptira stambeni objekat, po zakonu (Kiparski zakon o planiranju i izgradnji, 1972) s početka 70tih godina XX veka kojim je regulisano očuvanje kulturne baštine i kojim se ne dopuštaju „ružne i zapuštene fasade“ i stambeni objekti. U zavisnosti od veličine zgrade to može biti €1.200, €1.100 ili €700/ m².

Slično porezu na dohodak, i kod oporezivanja imovine je prisutno progresivno oporezivanje. Stope poreza na imovinu u EU su po pravilu proporcionalne, ali Slovenija i Kipar imaju progresivne stope. Naime od 1980. do 2017. godine kada je ukinut porez na imovinu primenjivale su se poreske tranše i stope u tabeli 21.

Tabela 21: Pregled poreskih stopa poreza na nepokretnosti na Kipru od 1980. do 2017. godine

porez na nepokretnosti (EUR)	stopa u ‰
do 40.000	6
od 40.000-120.000	8
od 120.000-170.000	9
od 170.000-300.000	11
od 300.000-500.000	13
od 500.000-800.000	15
od 800.000-3.000.000	17
preko 3.000.000	19

Izvor: Pricewaterhouse Coopers Cyprus (2019), str. 48.

Primer poreske podsticajne politike u oblasti poljoprivrede vidi se na oporezivanju imovine. Naime, poljoprivredna gazdinstva i farme se ne oporezuju porezom na imovinu na Kipru (W. J. McCluskey Gary C. Cornia Lawrence C. Walters, 2013). Dok je 2010. godine Kipar gotovo bio u skladu sa prosekom EU (2,3%), učešće poreza na imovinu u BDP-u je smanjeno sa 2% u 2007. godini na 0,8% u 2011. godini, stabilizirajući se na tom iznosu i u 2012. godini i toliki je 2017.

Kipar je „u borbi” protiv poslodavaca koji zapošljavaju radnike „na crno”, tj. ne plaćaju poreze i doprinose, doneo nove strožije propise. Naime, uvedene su novčane kazne za poslodavce počev od 500 evra za svakog neprijavljenog radnika, ali je vredno pomena da će se poreske vlasti rukovoditi pretpostavkom da „neprijavljeni” rade šest meseci, što ukupno iznosi minimalno 3.500 evra kazne. Takođe novi propisi predviđaju nova ovlašćenja za inspektore, čime bi olakšali otkrivanje neprijavljenog rada (Evropska komisija, 2018. Tax Policies in the European Union 2018 Survey).

3.4.5 Češka Republika

Od 1993. godine do 2007. godine u Češkoj Republici se koristio sintetički porez na dohodak, sa 6 poreskih stopa, od kojih je najviša dostizala čak 47%, a izmenama i dopunama zakona 2007. godine broj stopa se sa 6 smanjio na 4, dok je najviša stopa

iznosila 32% (Siroky, J. i Kovarova, A. 2008). Slično Bugarskoj, istovremeno od 2008. godine⁴⁹ se uvodi *flat tax* koncept oporezivanja, sa stopom od 15%. Početkom reforme poreza na dohodak standardni odbici su značajno povećani za bračnog supružnika obveznika i decu poreskog obveznika.

U poreskom sistemu Češke oporezivanje potrošnje je vodeći izvor poreskih prihoda (sa učešćem od 12,6% u BDP-u, i tu je primetan rast od 2005. godine kada je bilo oko 11%). S druge strane kod direktnog oporezivanja stanovništva, prisutna su dva ekstrema, naime po prikupljenom porezu na dohodak u iznosu oko 7.7 milijardi evra, nalazi se na začelju EU zemalja na 22. mestu. Ipak, Češka Republika je već godinama sa susedima Slovacima neprikosnoveni lider u EU po visini prikupljenih doprinosa u BDP-u. Nalazi se na trećem mestu u EU sa prikupljenim doprinosima u iznosu od 28.8 milijardi evra (Evropska komisija, 2019). Lidersku ulogu i prvo mesto im je u proteklom godinama uzela Francuska.

Implicitna poreska stopa je opala do 2006. godine sa svog najvišeg nivoa od 41,7% u 2003. godini. U 2007. godini stopa je dostigla vrhunac, ali su reforma poreza na dohodak iz 2008. godine i uvođenje proporcionalne poreske stope od 15% doveli do daljeg pada stope. Ipak, ovaj nivo je i dalje relativno visok (40,1%), skoro četiri procentna poena iznad proseka EU. Razlog tome je u napred navedenom visokom nivou doprinosa za socijalno osiguranje.

Češka Republika je u okviru antievazionih napora uvela „virtualnu poresku upravu” (Evropska komisija, 2018. Tax Policies in the European Union 2018 Survey), nudeći usluge poreskim obveznicima poput neobavezujućih poreskih prijava koje mogu on line da popune, pregled popunjenih poreskih obrazaca koji sadrže već unete osnovne podatke o poreskom obvezniku, podatke iz platnih spiskova kod poslodavca, podatke koji su ukršteni sa podacima od banke i penzijskih fondova i sl., a sve u svrhu poboljšanja poreske efikasnosti i kao pomoć konačnom utvrđivanju poreske obaveze. Portal koji su osmislili češki poreznici, takođe ima za cilj eliminisanje dupliranja i grešaka u izveštavanju, bolju koordinaciju sa revizijom i sistemom koji već postoji u privredi kao što je e-fakturisanje.

⁴⁹ Ipak, nije se donosio nov zakon već je postojeći iz 1992. godine (Sec. 16 Act 586/1992 Coll. on income taxes) menjan izmenama i dopunama u Skupštini.

Između 1993. godine i 2008. godine nije bilo promena u poreskim stopama poreza na imovinu, pa se sa 3 milijarde čeških kruna prikupljenih 1993. godine na 5,1 milijardu prikupljenu 2008. godine moglo govoriti više o padu prikupljenih poreza na imovinu, jer je to po tekućim cenama iz početnog perioda 1,95 milijardi kruna. Po poslednjim dostupnim podacima prikupi se oko 409 miliona evra (Evropska komisija, 2019) Porezi na imovinu u Češkoj Republici ne igraju ni danas važnu ulogu, jer iznose samo 0,2% učešća tih poreza u BDP-u u 2017. godini (što je četvrti najniži udeo u EU). Glavni razlozi za to su veoma niske stope poreza na nepokretnosti, koji su i predmet analize u radu (0,6% ukupnih poreskih prihoda). Porezi se računaju sistemom koeficijenata, pa se cena određuje po m².

Tabela 22: Poreske stope na zemljište i nepokretnosti u Slovačkoj i Češkoj

Tip zemljišta	Češka Republika	Slovačka	Tip građevine	CZK/m ²	SKK/m ²
Obradivo zemljište, žitnice, vinogradi, voćnjaci	0,75%	1% max	Stambeni objekti	1	1
Pašnjaci	0,25%	1% max	Porodične kuće i vikendice	3	3
Šume, ribnjaci	0,20%	0,25% max	Garaže koje nisu u sastavu stambenog objekta	4	4
Bašte	0,75%	0,1 SKK/m ²	Objekti vodoprivrede, šumarstva i poljoprivrede	1	1
Završeni građevinski objekti sa pripadajućim dvorištem	0,1 CZK/m ²	0,1 SKK/m ²	Industrijski, građevinski i energetski objekti	5	5
Građevinske parcele	1 CZK/m ²	1 SKK/m ²	Ostali poslovni objekti	10	10
Ostale oblasti koje ne podležu oporezivanju	0,1 CZK/m ²	0,1 SKK/m ²	Druge građevine	3	3

Izvor: Sedmihradsk, 2012, str. 4.

Premda čitaocu podaci iz tabele deluju arhaično, jer su zakoni još iz 1993. Godine poreske reforme u obe, nekad države u zajednici, nisu ništa menjale u oblasti poreskih stopa skoro tri decenije. Naime, u Slovačkoj su 2005. godine, sa novim zakonom o porezima na imovinu, samo smanjene na 0,75% poreske stope na prva dva nabrojana tipa zemljišta, dok se u Češkoj Republici nisu menjale nikakve stope i osnovice, već se samo menjali koeficijenti po gradovima, na primer u gradu Pilsenu je koeficijent korekcije 3,5, a u najskupljem Pragu 5.

3.4.6 Danska

Uprkos generalno visokom nivou oporezivanja, implicitne stope na rad od 34,4% su Dansku svrstale na deseto mesto u EU. Ova stopa je bila u kontinuiranom padu između 2000. i 2010. godine, ali je od tada stabilizovana barem delimično, što je rezultat smanjenja poreza na zarade, koje je uvedeno nakon poreske reforme 1999. godine.

Oporezivanje ličnog dohotka u Danskoj karakterišu relativno visoke prosečne i granične poreske stope. Socijalno osiguranje se uglavnom finansira putem direktnih poreza, što objašnjava naročito visok doprinos direktnih poreza ukupnim prihodima. Naime 2014. godine su direktni porezi činili 33,3% danskog BDP-a od čega je porez na dohodak činio čak 29% učešća u BDP-u. Poslednjih godina je prisutan pad tog učešća, pa je sa učešćem od 25,4% u BDP-u u 2017. godini maltene izjednačen rezultat iz 2005. godine kada je učešće poreza na dohodak bilo 25,7%.

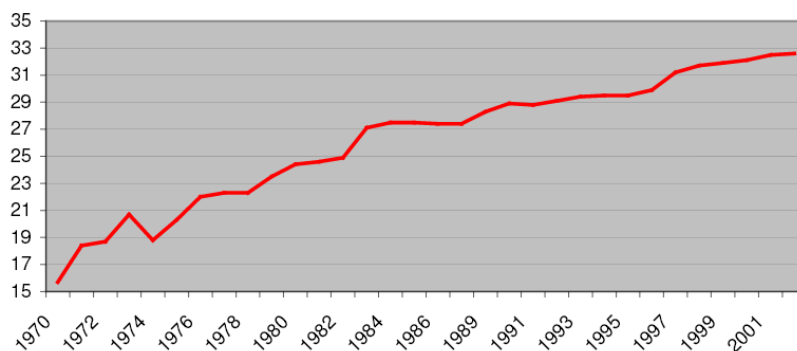
Da bi se izmirio porez na dohodak u Danskoj (*The Danish Tax Agency*, 2018) mora se razumeti poreski postupak koji mu prethodi, pa se tako od zarada:

- odmah na izvoru kao porez po odbitku oduzima A porez, odnosno (A-skat). Poslodavac je dužan da porez obustavi pre isplate. Pored dohotka obustavljaju se i doprinosi u visini od 8% u korist fonda (AM-bidrag)
- za poreze koji nisu obustavljeni na izvoru, obračunava se B porez (B-skat). To su uglavnom prihodi koji ne isplaćuju poslodavci već prihodi koji ostvaruju „frilenseri”, koji naknadno naplaćuju prihode.

Kako bi poslodavac znao koliko da obustavi javnih prihoda, podatke će preuzeti iz poreske kartice (Skattekort). Ova kartica se pribavlja na početku godine od poreskih vlasti, a može se, između ostalog, dobiti i elektronskim putem. Podaci sa nje se automatski šalju poslodavcu, moguće je čak i da tokom godine stigne izmenjena poreska kartica od poreske uprave, čim se izvrši ažuriranje podataka o obavezniku.

Visina odbitka (Trækprocent) zavisi od opštine u kojoj obaveznik živi, jer svaka opština učestvuje u ukupnom dohotku u formi prireza. Inače, lokalne samouprave su 2017. godine ukupno prihodovale skoro 37 milijardi evra po različitim javnim prihodima. Marko Kovačić je 2009. dao prikaz dobro osmišljene reforme danskih lokalnih samouprava iz 1970. godine. Od tada kada je započeto, pa nadalje traje kontinuirano proces reforme sistema lokalne samouprave koji je uz promenu teritorijalne strukture obuhvatio i redistribuciju nadležnosti i fiskalne reforme. Reforma

je stavila akcenat na funkcionalne kapacitete većih jedinica. Polazišna osnova za teritorijalne izmene bilo je formiranje opština sa dovoljnim brojem stanovnika koje su sposobne samostalno obavljati veliki broj javnih poslova i biti odgovorne za njihovo finansiranje kroz sistem lokalnih poreza. Vodeće načelo za teritorijalnu reorganizaciju bilo je načelo prema kojem opštine treba da budu u potpunosti odgovorne za efikasno i ekonomski održivo pružanje usluga iz područja osnovnog obrazovanja, dok je osnovni kriterijum za formiranje okruga bilo efikasno vođenje bolnica.



Slika 12: Kretanje prosečnog prireza porezu koje su opštine i okruzi uvodili u Danskoj od 1970-2002. godine

Izvor: Werner & Shah, 2005

Napomena: iskazano u procentima ukupnog poreza na dohodak

Do poreske reforme 2009. godine postojale su tri poreske tranše u danskom sistemu oporezivanja dohotka (*Indkomst Skat*) koje je centralna poreska vlast precizirala, a koju lokalne jedinice poreske vlasti mogu uvećavati pod uslovom da ukupna poreska stopa ne pređe iznos od 59%:

- najniža tranša (*Bundskat*) do 23.938 evra.;
- srednja skala (*Mellemskat*) za iznos od 23.939 evra do 37.260 evra.;
- najviša stopa (*Topskat*) se primenjivala na sve iznose iznad 37.260 evra u visini od 15%.

Interesantno je napomenuti da su poreske reforme u Danskoj išle u pravcu smanjivanja poreskih stopa na saveznom nivou, dok je obrnut trend bio na lokalnu.

Istovremeno, odvaja se i za crkvu (ako je obveznik vernik Evangelističke luteranske crkve), pa je u 2018. godini ukupan standardni odbitak bio 46.000 danskih kruna. Priznaju se i nestandardni odbici kao što su članarine sindikatima, dobrovoljno penziono osiguranje, kamate na zajmove, alimentacije, kao i svi troškovi prevoza ukoliko je mesto rada udaljeno od radnog mesta više od 24 kilometra.

Danska je bila prva država koja je uvela dualni porez na dohodak još 1987. godine, ali je na skupštini predlog vlade o dualnom porezu na dohodak izmenjen i prihod od dividendi nikada nije oporezovan po jedinstvenoj proporcionalnoj stopi. Pored toga, iako po smanjenoj stopi, prihodi od dividendi su dvostruko oporezovani, i to na nivou preduzeća i na ličnom nivou. Kraljevina Danska je 2017. godine prikupila 74,4 milijarde evra od poreza na dohodak.

Prihodi od poreza na imovinu (*Ejendomsskat*) u odnosu na BDP 2017. godine doveli su Dansku na četvrto mesto najvećih u EU, jer je učešće poreza na imovinu od 2% u BDP-u, dok prosek svih 28 članica unije iznosi 1,6%. Ukoliko se posmatra učešće prihoda od periodičnih poreza na nepokretnu imovinu u poreskim prihodima, oni su sa 3,7% u 2005. godini narasli na 4,3% u 2017. godini.

Lokalne samouprave, kao i kod oporezivanja dohotka, imaju prireze na poreze na imovinu (*Grundskyld, Daekningsafgift i Frigorelseafgif*). Za poresku osnovicu uzima se tržišna vrednost, a kategorisane su tako da se *Grundskyld* koristi samo kod oporezivanja privatne imovine stanovništva, dok sve što je javnog ili poslovnog karaktera nije obuhvaćeno ovim porezom. Stope koje određuju opštine su od 0,6% do 2,4%, a okruzi mogu razrezati jedinstvenu poresku stopu od 1%. Ta stopa važi ukoliko je vrednost nekretnine do 3,040,000 kruna, dok se stopa od 3% koristi za nekretnine čija je vrednost viša. Odgovornost prema najstarijima⁵⁰ se dokazuje i kroz poresko oslobođenje za Dance starije od 65 godina, ukoliko im dohodak ne prelazi 195,300, odnosno 330,330 kruna, ukoliko su u braku.

Daekningsafgift pokriva sve preostale objekte poslovnog i komercijalnog karaktera, po jedinstvenoj stopi od 1%, kao i objekte javnog karaktera po stopi od 0,4%, pri čemu i okruzi mogu razrezati porez od 0,5%. *Frigorelseafgif* je porez koji pokriva kapitalne dobitke koji nastanu kao posledica izmene urbanističkog plana, pa vrednost zemljišta ili objekta koji su do tada vrednovani kao ruralni postanu gradsko građevinsko zemljište. Navedena vrsta lokalnog poreza je najmanje izdašna, i povrh svega se deli sa centralnom vlašću (Werner & Shah, 2005).

⁵⁰ Danska agencija za poreze <https://skat.dk/skat.aspx?oid=2035568&lang=us> (pristupljeno 19. avgust 2019).

3.4.7 Estonija

Estonija je postala prva evropska država koja je uvela proporcionalne poreske stope na dohodak građanima odnosno dobit kompanijama. U uslovima inflacije preko 1,000%, stope nezaposlenosti od 30%, privredne strukture u kojoj je država vlasnik 95% privrednih subjekata i velike zavisnosti od Rusije u delu trgovinske razmene (učesće od 92%), premijer Mart Lar je hrabro objavio 1994. godine uvođenje *flat* koncepta oporezivanja. Dohoci svih građana bez obzira na njihovu visinu su počeli da se oporezuju jedinstvenom poreskom stopom od 26% (Belien, 2005). Do tada su korišćene progresivne poreske stope (za građane od 16 do 33%, dok je za oporezivanje dobiti pravnih lica 35%), što se preglednije uočava u tabeli 23 u nastavku.

Tabela 23: Usvajanje flat koncepta oporezivanja u Evropi

Pregled evropskih poreskih sistema pre (progresivni) i posle prelaska na proporcionalno oporezivanje		Zakon o porezu na dohodak građana		Zakon o porezu na dobit preduzeća	
država	godina usvajanja	pre reforme	posle reforme	pre reforme	posle reforme
Estonija	1994.	16–33	26	35	26
Litvanija	1994.	18–33	33	29	29
Letonija	1995.	10–25	25	25	25
Rusija	2001.	12–30	13	15	35
Srbija	2003.	10–20	14	20	14
Ukrajina	2004.	10–40	13	30	25
Slovačka	2004.	10–38	19	25	19
Gruzija	2005.	12–20	12	20	20
Rumunija	2005.	18–40	16	25	16
Severna Makedonija	2007.	15–24	12	15	12
Crna Gora	2007.	16–24	15	15–20	9
Albanija	2007.	5–30	10	20	10

Izvor: ECB, 2007

Implicitna poreska stopa na rad sa 35% u 2012. godini predstavljala trinaestu najveću stopu u EU, dok je u 2017. godini bila na 14. mestu sa stopom od 33,8%. Reformama su prilično uvećani iznosi standardnog odbitka sa 12.000 estonskih kruna (oko 770 evra) u 2003. godini, na preko 24.000 estonskih kruna (1.535 evra) u 2006. godini, do aktuelnih 27.000 estonskih kruna (1.730 evra). Od 2011. godine standardna

olakšica je bila na nivou od 1.728 evra godišnje (144 evra mesečno), a prihod koji prelazi datu granicu se oporezuje. Dodatni standardni odbitak je dostupan za one koji imaju decu (1.728 evra godišnje, počev od drugog deteta), za penzionere (2.520 evra godišnje u 2014. godini, što je povećanje od 216 evra u poređenju sa 2013. godinom) i za one koji primaju naknadu za nezgodu na radu ili profesionalno oboljenje (767 evra godišnje). Plaćanja hipotekarne kamate, troškovi obuke, određeni dobrotvorni pokloni i donacije se mogu odbiti od oporezivog dohotka (do 1.920 evra godišnje), ali ne više od 50% oporezivog dohotka. Od 2018. godine se Estonija vratila na progresivno oporezivanje, uvođenjem tri tranše do 1.200 evra prihoda (neoporeziv iznos je 500 evra). Od 1.200 do 2.100 evra se taj neoporeziv iznos smanjuje, a preko 2.100 se potpuno ukida.

Što se tiče oporezivanja *fringe benefits*, zakonodavac se potrudio da pobroji i najspecifičnije, poput odobravanja kredita koji imaju kamatnu stopu ispod minimalne propisane, kateringa koji plati poslodavac zaposlenima, rođendanskih poklona ili ako poslodavac plati kaznu u ime i za račun zaposlenog i sl. (Estonska poreska i carinska uprava, 2019). Od 1. januara 2018. godine je uvedena poreska olakšica u iznosu od 100 evra za troškove koje se na kvartalnom nivou potroše u zdravstvene svrhe.

Prihodi od statičkih poreza na imovinu u Estoniji (*Maamaks*) su svega 70 miliona evra, a u odnosu na BDP u 2017. godini, imali su skromno učešće od 0,6%. Porez na nepokretnosti predstavlja 0,9% ukupnih poreskih prihoda u 2012. godini, što je daleko ispod proseka EU (6,6%). Razlozi za to leže u činjenici da godišnji porez na nepokretnosti obuhvata samo zemljište. Stope se kreću od 0,1% do 2,5%, i ta prikupljena sredstva su u potpunosti javni prihod lokalne samouprave (Ernst & Young Global Limited, 2014). Od 2013. godine poreske vlasti su ukinule oporezivanje zemljišta do 1.500m² u slabo naseljenim mestima, kao i do dva hektara u seoskim područjima. Pensioneri imaju dodatne pogodnosti kod oporezivanja zemljišta (u tom smislu imaju oslobođenje do 10 ari građevinskog zemljišta i do jednog hektara poljoprivrednog zemljišta).

Zanimljivo je da poreske vlasti Estonije nisu sledile model po kojima su poznati susedi na skandinavskom poluostrvu: model restriktivnog kapitalizma i univerzalne socijalne države. Društveni red koji se razvio u Estoniji bliži je anglo-saksonskom modelu preduzetništva, ideologiji slobodnog tržišta i minimalnoj ulozi države. Noviji

dogadaji i zapažanja ukazuju da je Estonija otišla možda predaleko u neoliberalnom smeru, što je odvelo u rigidnost tržišta rada i poreskog sistema. U želji da se otklone ovi nedostaci, političke elite sve više razmišljaju o većoj ulozi države na socijalnom području i razvoju socijalnih mehanizma kojima bi ublažile siromaštvo i socijalnu nejednakost (Tomšič, Kristan, i Adam, 2008). Kao što su bili lideri u uvođenju, Estonija je prva i napustila flat tax i vratila se progresivnom oporezivanju, a socijalna nejednakost se navodi kao glavni razlog za prelazak na sintetičko oporezivanje dohotka od 2018. godine.

3.4.8 Finska

Nordijske zemlje, tradicionalno karakterišu zatvoreni nacionalni projekti socijalne politike. Nordijski sistem socijalne zaštite, se shvata veoma ozbiljno, pa je tako u Finskoj taj instrument istovremeno osnova socijalne pravde i jednakosti unutar sistema nacionalne socijalne politike. Da bi se isti sačuvao, neophodne su konstantne reforme, koje su se pokazale kao veoma izazovan zadatak. Kettunen (2017) koja je analizirala finske reforme, zaključila je da može biti jednostavno definisati ciljeve i mere, ali kad počnu da se sprovedu poreske reforme isplivaju različiti interesi i interesne grupe. Imajući u vidu da je Finska imala koalicione vlade u kojima su participirale stranke različitih ideologija, što je u suprotnosti sa njenim skandinavskim susedima, reformama je bila potrebna podrška, što se stranačke politike tiče.

Tokom 2017. godine tri prvoplasirane zemlje po učešću prikupljenog poreza na dohodak u BDP-u bile su Danska, Švedska i Finska. U ukupnim porezima prikupljenim tokom 2017. godine u Finskoj, tri najveća izvora su učestvovala sa 96,9% udela (potrošnja 31,7%, rad 48,4% i kapital 16,8%). Kada se ovi podaci porede sa prosekom EU vidi se da je u Finskoj u ukupnim porezima bio veći udeo oporezivanja potrošnje i rada, a manje učešće oporezivanja kapitala. Najznačajnija poreska reforma desila se 1993. godine, od kada je oporezivanje dohotka zasnovano na dualnom sistemu. Poreskim reformama 2000-ih je smanjenje oporezivanja rada usporeno, u poređenju sa krajem 1990-ih, te je pad implicitne poreske stope na rad kretao od 44% u 2000. godini do 40,1% u 2012. godini tj. 39,7% u 2017. godini. Bez obzira na smanjenje, ova stopa i dalje plasira Finsku u 10 zemalja EU sa najvišim opterećenjem rada.

Dohodak finških građana je podeljen na dve odvojene komponente, i oporezuje se po različitim stopama i principima. Prvi deo čine prihodi od kapitala (kamate, dividende, porast vrednosti imovine) i na njega se primenjuje proporcionalna poreska stopa. U drugi deo ubrajaju se svi ostali prihodi (prihodi iz drugih izvora) koji čine dohodak poreskog obveznika (zarade, naknade, penzije, honorari, socijalna davanja i sl.), i na njima se primenjuje progresivna poreska tarifa. Od 2013. godine postoji pet poreskih tranši, a granične stope se kreću u rasponu od 6,5% do 31,25%, dok se dohodak ispod 17.200 evra u 2018. godini nije oporezovao. Postoje i posebni opštinski i crkveni prirezi. Opštinski porez na dohodak se obračunava po proporcionalnim stopama koje variraju između 16,5% i 22,5%, a ponderisani prosek bio je 19,74% u 2014. godini. Crkveni porez, čija stopa varira između 1% i 2,2%, plaćaju pripadnici dve državne crkve (EY, 2018).

Regionalna politika finske vlade može se objasniti kroz želju da se razvijaju gradska područja kao „lokomotive” pomoću kojih se nastoji preživeti u međunarodnoj utakmici (Hämäläinen i Juntunen, 2003). Kao način preživljavanja u ovoj utakmici, investicije i finansijska pomoć su ponudeni za pet ili šest regionalnih centara, uz delovanje i održavanje pregovora sa glavnim gradovima regija. Na taj način čini se da Finska više nema regionalnu politiku, nego politiku prilagođavanja međunarodnoj utakmici. Sa 22,8 milijarde evra koje su u 2017. godini prikupile finske opštine i gradovi, učešće lokalnih samouprava u prikupljanju ukupnih javnih prihoda bilo je 23,5% što Finsku stavlja na treće mesto u EU (Evropska komisija, 2019). Ova skandinavska država je visoko decentralizovana država sa tri nivoa vlasti: centralnom, regionalnom i lokalnom vlašću. Regionalni nivo tek u poslednje vreme pokušava da se formira kao samouprava, tako da praktično glavnu ulogu igraju centralna vlast i lokalne samoupravne jedinice. Finska ima oko 5,2 miliona stanovnika, koji žive u 431 kunti, kako se nazivaju lokalne jedinice, tako da je prosečni broj stanovnika nešto preko 12.000 po kunti. Svega osamdesetak opština ima manje od 2.000 stanovnika, dok su najbrojnije (oko 40%) opštine u kategoriji između 2.000 i 6.000 stanovnika (Koprić, 2009). Finski zakoni propisuju da opštine slobodno formulišu visine poreskih stopa, ali u okviru limita koji je odredila centralna vlast. Stopa se kreće između 0,32% i 0,75%, u zavisnosti od lokalne samouprave gde se nalazi oporezovana nepokretnost, a u kojima poreski obveznici imaju prebivalište. Opštine mogu uvesti i stopu koja ne može da bude

viša od 0,6% u odnosu na opštu stopu (što znači da za one koji nemaju stalno prebivalište ne može da bude veća od 1,35%). Ta stopa se primenjuje uglavnom na vikendice, tj. drugu nepokretnost u kojoj poreski obveznik nema prebivalište (Jeremić, Kamenković i Grubišić, 2019). Dok se u Srbiji porez na imovinu plaća u četiri rate, u Finskoj ako je porez do 170 evra mora da se u celini plati do 3. septembra. U slučaju da porez prelazi cifru od 170 evra, moguće je platiti ga u dve rate, a druga rata u tom slučaju dospeva 15. oktobra (sajt finske poreske administracije, 2019).

3.4.9 Francuska

Uprkos činjenici da su još nakon februarske revolucije 1849. godine političke elite u svoje programe uvrstile zahtev za uvođenje opšteg poreza na dohodak građana, Francuska je veoma sporo razvijala sintetički porez na dohodak. Naime između 1880 i 1907 odbačeno je preko 200 zakonskih predloga, jer su im se suprotstavljale buržoaske stranke, smatrajući ga konfiskatorskim, tako da je stari sistem cedulačnih poreza, ostao na snazi sve do 1914. kada je francuski ministar finansija Joseph Caillaux, predložio u “Caillaux projektu” dvostepeno oporezivanje. Prvo su se prihodi proporcionalno oporezivali, a onda progresivno ceo dohodak (Mathias André and Malka Guillot, 2014). Daljim reformama izvršenim 1948. godine, ukinuto je dvostepeno oporezivanje dohodaka i zamenjeno jedinstvenim sintetičkim oporezivanjem dohotka. Globalno oporezivanje stanovništva pratilo je menjanje broja poreskih tranši pa je tako sa pet tranši narastao na devet početkom 1980-ih. Interesantno je da je najviša stopa od 60% ostala čak do 1982. godine.

Premda su od kraja XX veka poreske reforme išle ka sniženju stopa, uporedne analize ekonomija država članica EU pokazuju da su mediteranske zemlje (Francuska, Grčka i Italija) one koje najviše opterećuju rad. Francuska je jedina država EU u kojoj se na ime ukupnih tereta za socijalne doprinose uzima više od polovine bruto plate radnika (75,4%). Doprinosi na teret poslodavca (*Employer Contributions to Social Security*), koji su najčešće nevidljivi za radnike, takođe su među najvišima u EU, pa se za uobičajene poslove ovi troškovi u Francuskoj kreću do 50% (primera radi, u Danskoj su oni manji od 1%). Danas je implicitna poreska stopa na prihode od rada u visini od 41,3% u 2017. godini iznad proseka EU i među pet najviših u uniji (Evropska komisija, 2019).

Porez na lični dohodak (*Impôt sur le Revenu*) se godišnje primenjuje na dohodak koji je stečen širom sveta, po jedinstvenoj progresivnoj skali. Ukoliko se posmatra ceo posleratni period Francuske, godine između 1975. i 1986. bile su godine koje je obeležio najprogresivniji period oporezivanja dohotka. Pre nego što je počelo smanjivanje marginalnih poreskih stopa, poslednja 14. tranša je imala 65% i oporezivala je obveznike sa godišnjim dohotkom preko 241.740 franaka (oko 48.000 evra po vrednosti u 2014. godini). Godine 2013. u Francuskoj je 19,2 miliona domaćinstava bilo u obavezi da plati porez na dohodak.

Tabela 24: Kretanje broja poreskih tranši i poreskih stopa u Francuskoj

Geneza oporezivanja dohotka	Poreska stopa 1983. (%)	Poreska stopa 1988. (%)	Poreska stopa 1994. (%)	Poreska stopa 2006. (%)	Poreska stopa 2007. (%)	Poreska stopa 2014. (%)	Aktuelna poreska osnovica u evrima	Poreska stopa 2019. (%)
Tranša 1	0	0	0	0	0	0	do 9.710	0
Tranša 2	5	5	12	6,83	5,5	5,5	9.711–26.818	14
Tranša 3	10	9,6	25	19,14	14	14	26.819–71.898	30
Tranša 4	15	14,4	35	28,26	30	30	71.899–152.260	41
Tranša 5	20	19,2	45	37,38	40	41	152.260 i više	45
Tranša 6	25	24	50	42,62		45		
Tranša 7	30	28,8	56,8	48,09				
Tranša 8	35	33,6						
Tranša 9	40	38,4						
Tranša 10	45	43,2						
Tranša 11	50	49						
Tranša 12	55	53,9						
Tranša 13	60	56,8						
Tranša 14	65							

Izvor: Preradio autor na osnovu KPGM, 2017 i André i Guillot, 2014, str. 3.

Francuska je u odnosu na druge zapadnoevropske zemlje prednjačila u pomoći porodici. Pomoć familijama ukorenila se radi specifičnog interesa poslodavaca, a istovremeno ideju o pomoći porodici promovisao je i socijalni katolicizam. S druge strane, u Francuskoj se natalitetna ideologija razvijala i u strahu od demografske nadmoći Nemačke kao tradicionalnog francuskog neprijatelja (Puljiz, 1995). S poreskog aspekta, interesantna je metoda porodičnih kvota koja se primenjuje u Francuskoj.

Naime, u Francuskoj je porodica jedinica oporezivanja. Sistem u Francuskoj ima brojne posebne karakteristike, uključujući posebni „porodični količnik” (metod koji omogućava odobravanje olakšica izdržanim članovima), široku primenu metode vrednovanja, povlašćeni tretman poslovnih kapitalnih dobitaka i sl. (Thuronyi, 2000). Postoji poreska skala u kojoj se uprosečuje ostvareni dohodak bračnih drugova, sa tim što se u odnosu na bračni status i broj izdržavane dece određuje broj kvota, pa delilac može biti i veći od dva. Postupak izračunavanja poreske obaveze je sledeći: prvo se saberu dohoci članova porodice, pa se dobijeni zbir podeli brojem kvota. Broj kvota zavisi od bračnog i porodičnog statusa, tj. broja izdržavane dece (premda je tabela u muškom rodu, rodno se odnosi nediskriminatorno na neoženjene-neudate, razvedene, udovce-udovice) što se vidi u tabeli u nastavku.

Tabela 25: Porodične kvote u francuskom porezu na dohodak

Status	kvota
pojedinaac, razveden ili udovac bez dece	1.00
pojedinaac ili razveden sa starateljstvom nad jednim detetom	1.25
venčani par bez dece	2.00
pojedinaac ili razveden sa starateljstvom nad dvoje dece kao i venčani par sa jednim detetom	2.50
venčani par sa dvoje dece	3.00
pojedinaac ili razveden sa starateljstvo nad troje dece	3.00
venčani ili udovac sa starateljstvom nad troje dece	4.00
pojedinaac ili razveden sa starateljstvo nad četvoro dece	4.00
venčani ili udovac sa starateljstvom nad četvoro dece	5.00
pojedinaac ili razveden sa starateljstvo nad petoro dece	5.00
venčani ili udovac sa starateljstvom nad petoro dece	6.00
za svako novo dete kvota se povećava za 1	

Izvor: kalkulacija autora na osnovu Roig, E. <https://droit-finances.commentcamarche.com/contents/907-quotient-familial-calcul-du-nombre-de-parts-fiscales> pristup 05.01.2020.

Rezultat dobijen podelom zbirnog dohotka brojem propisanih kvota umanjuje se za dopuštena odbijanja na ime egzistencijalnog minimuma, a zatim se na ovako izračunatu poresku osnovicu primeni odgovarajuća poreska stopa. Očigledno je da se velika pažnja posvećuje demografskim ciljevima, pa se poreske olakšice daju velikim porodicama.

Sa udelom od 3,2% u BDP-u, odnosno 10,6% u ukupnim javnim prihodima Francuske, francuski porezi na imovinu su drugi najveći u EU. Njihov nivo je povećan za skoro 0,9 procentnih poena u periodu između 2000. i 2012. godine, dok je u udelu javnih prihoda u periodu između 2007. i 2017. povećan za 3,2%. Poresko zakonodavstvo Francuske predviđa da 8% prikupljenog poreza pripadne centralnoj vlasti, kao svojevrsna naknada za rad njene poreske administracije (*Direction Générale de la Comptabilité Publique*). Neka od interesantnih oslobođenja i poreskih olakšica su i 10-godišnje oslobođenje plaćanja poreza na nekretnine finansirane kreditima koje je subvencionisala država, 15-godišnje oslobođenje plaćanja za socijalne stanove ili oslobođenje od 2 do 5 godina za nekretnine koje služe za pokretanje novog biznisa. Važno je istaći i human odnos prema najstarijim Francuzima, koji su potpuno oslobođeni plaćanja ako imaju preko 75 godina, dok poreski obveznici posle 65, a do 75 godine imaju oslobođenje na godišnjem nivou od 100 evra.

Francuska i njeno poresko zakonodavstvo su ostavili traga i u drugim državama, koje su modelovale svoje poreske zakone u odnosu na ovu bivšu kolonijalnu silu. Sličnost se generalno ne odnosi na trenutne, već na ranije zakone u ovoj zemlji. U Francuskoj, i u mnogim drugim državama (Alžir, Benin, Burkina Faso, Čad, Francuska Gvineja, Libija, Tunis, Senegal...), svi poreski zakoni su objedinjeni u jedinstveni Zakon o porezu (neke zemlje poseduju posebne pravilnike koji se odnose na direktne i indirektne poreze). Ipak, porez na dohodak građana i porez na dobit su navedeni u posebnim poglavljima tih pravilnika i smatraju se posebnim porezima.

3.4.10 Nemačka

Prema podacima Nemačkog saveznog zavoda za statistiku, od 2000. do 2011. godine dohodak od zarada porastao je 19%, a dohodak od kapitala 50%. Kako rast zarada nije pratio rast produktivnosti, porasla je dohodna nejednakost, a pride se i smanjila progresivnost poreskog sistema. Prisutni su stavovi da Nemačka po nejednakosti u raspodeli bogatstva zauzima prvo mesto u Evropi, jer 10% najbogatijih stanovnika raspolaže sa 59,2% bogatstva. Bogatstvo izraženo u novcu i ostalim likvidnim sredstvima beleži od 1991. do 2013. godine visok rast sa 1.751 na 4.992 milijarde evra. Premda je prema studiji ECB-a medijalna veličina bogatstva nemačkih domaćinstava mala u poređenju sa Italijom i Španijom, to proizlazi iz veličine

domaćinstva kao jedinice analize (u Nemačkoj domaćinstva imaju manje članova) i sugerirše da divergencija medijana i aritmetičke sredine bogatstva ukazuje na značajnu nejednakost (Kotarski, 2013).

U odnosu na druge evropske zemlje, Nemačku karakteriše visoko učešće socijalnih doprinosa u ukupnim javnim prihodima, dok je učešće direktnih poreza u ukupnim javnim prihodima (23,9%), ispod proseka EU (24,1%). Javni prihodi koji opterećuju rad, u smislu poreskog klina, relativno su visoki i nalaze se na 10. mestu u EU. Upravo zbog doprinosa za socijalno osiguranje, implicitna stopa na rad od 38,6% je postavila Nemačku 2017. godine iznad evropskog proseka (EU 36,3%). Nemačka je od poreskih obveznika u 2017. godini samo po osnovu poreza i doprinosa koji opterećuju rad prikupila za naše pojmove neverovatnih 729 milijardi evra.

Što se tiče poreskih reformi u delu oporezivanja dohotka, aktuelni napori nemačkih poreskih vlasti usmereni su ka smanjivanju evazije, ali i eliminisanju administrativnih prepreka za poreske obveznike. Naime, kako bi olakšala popunjavanje poreskih prijava poreskim obveznicima, Nemačka je od 2017. godine omogućila fizičkim licima da imaju već delimično popunjene poreske prijave. Penzioneri koji nemaju dodatnih primanja takve poreske prijave koriste od 2015. godine. Sve to potvrđuje kako se zavaljujući digitalizaciji, administrativni problemi u sintetičkom konceptu oporezivanja dohotka smanjuju.

Tabela 26: Oporezivanje dohotka u Nemačkoj

Donja granica poreske tranše oporezivog dohotka (u EUR)	Gornja granica poreske tranše oporezivog dohotka (u EUR)	Poreska stopa u okviru poreske tranše u %
0	9,168	0
0	18,336	0*
9,169	55,96	14-42
18,337	111,92	14-42*
55,961	265,326	42
111,921	530,652	42*
265,327	bez limita	45
530,653	bez limita	45

* venčani parovi koji podnose zajedničku poresku prijavu

Izvor: KPGM, 2019.

Od 1. januara 2013. godine je uvedena donja stopa poreza na lični dohodak od 14%, sa standardnim odbitkom od 8.130 evra. Stopa poreza na dohodak se povećava u dve linearne progresivne tarife, od najniže stope od 14% do stope od 42% (utvrđene 1. januara 2010. godine, za pojedince koji imaju dohodak iznad 52.881 evra, dok je 2019. godine ta granica podignuta na blizu 56.000 evra).

Granična vrednost najviše osnovice se postepeno povećavala, prvo na 250.400 evra od 1. januara 2009. godine, pa zatim na 250.730 evra od 2010. godine, da bi u 2019. godini bila oko 265.000. Istovremeno je, uz najviše stope poreza na dohodak, uvedena i solidarna doplata od 5,5% za supružnike koji žive zajedno i obezbeđen je standardni odbitak od preko 16.000 evra. Poreske stope mogu biti dodatno uvećane za 8–9% ukoliko je obveznik istovremeno i registrovani vernik nekih od nemačkih crkvi.

Nemačka se sastoji od 16 saveznih zemalja (Länder). Kada se govori o teritorijalnoj organizaciji lokalne samouprave, potrebno je naglasiti autonomiju saveznih zemalja. Autonomija se najbolje ogleda kroz ostvarene visoke javne prihode, gde savezne republike i lokalne samouprave imaju učešće od visokih 48,6% u ukupnim nemačkim javnim prihodima, dok samo 12,9% ostvaruju lokalne jedinice. Dakle vlastiti poreski prihodi lokalnih jedinica nisu preveliki, što može donekle ograničiti njihovu autonomiju delovanja, dok je finansijska autonomija saveznih država izuzetno velika (Manojlović, 2015). Nemački porez na imovinu nameće obveznicima istu dinamiku kao i u Srbiji: kvartalno plaćanje obaveza, tj. do 15. dana februara, maja, avgusta i novembra svake fiskalne godine.

U nemačkim gradovima se efektivne stope poreza na nepokretnosti kreću između 1,5% i 3% vrednosti nepokretnosti, pri čemu se osnovica ne zasniva na tržišnoj vrednosti, već na istorijskim podacima, uz stope za istočni deo Nemačke, koje se drugačije formiraju. Sve to ima za posledicu da su nemački poreski obveznici veoma malo opterećeni, pa su prihodi od poreza na nepokretnosti, u odnosu na BDP u 2017. godini (0,4%), bili su daleko ispod proseka EU u 2017.

3.4.11 Grčka

Dužnička kriza pojedinih zemalja Evrope bila je veoma aktuelna poslednjih godina i rezultat je nepotpune poreske i ekonomske integracije unutar Evropske unije. Izmene kompozicije javnog duga razvijenih zemalja odvijale su se uporedo sa njegovim

rastom. Od polovine 1990-ih godina rast duga razvijenih zemalja postaje primetno brži nego u tranzicionim i državama u razvoju, da bi od izbivanja svetske ekonomske krize postao još ubrzaniji (Vuković, 2015). O kakvom se ubrzanju radi svedoče podaci za period 2007–2014, u kome je javni dug Španije, mereno procentima BDP-a, povećan 2,8 puta. Prvo mesto po zaduženosti (odnos javnog duga prema BDP-u) među razvijenim državama EU zauzima Grčka sa 177%, slede Italija sa 132%, Portugal sa 130%, Španija sa 98%, Francuska sa 95%, dok je na začelju Švedska sa 42%. Grčka ekonomija nije bila dovoljno jaka kako bi izdržala krizu globalnih razmera. Krajem prethodne decenije, investitori koji su imali u vlasništvu grčke obveznice suočili su se sa rizikom naplate svojih potraživanja. Grčka je u decembru 2009. godine objavila kako njen javni dug iznosi 300 milijardi evra, ili 130% BDP-a. Sledeće godine u januaru, čelnici EU objavljuju da su grčki izveštaji neobjektivni i da se očekuje da je deficit budžeta ne 3,7% BDP-a, kako su Grci izvestili, već 12,7%. U aprilu evropski čelnici objavljuju da je situacija u Grčkoj gora od predviđene. Umesto predviđenih 12,7%, deficit budžeta Grčke je iznosio oko 15% BDP-a. Panika koja je zavládala među investitorima u grčke obveznice dovela je do pada rejtinga ovih obveznica, pa privatni izvori finansiranja više nisu bili dostupni. Zemlje evrozone i Evropski monetarni fond dogovorili su se 2. maja 2010. godine da Grčkoj daju pomoć u iznosu od 110 milijardi evra. „Međunarodni monetarni fond je uslovio Grčku u sledećem: mora sprovesti mere štednje kako bi povratila fiskalnu ravnotežu; mora privatizovati državnu imovinu u iznosu od 50 milijardi evra i sprovesti definisane strukturne reforme kako bi stvorila uslove za ekonomski rast” (Arsić i dr, 2015).

Početak svetske krize, zvaničnici EU su ukazali da su u sličnim problemima i Španija, Portugal, Irska i Italija. Od tada se, u medijima, ali i akademskim krugovima, za zemlje članice evrozone na ivici bankrota upotrebljava skraćenica PIIGS. Iako se ne zna se tačan autor ovog rasističkog akronima, neki izvori tvrde kako se on koristi još od kraja sedamdesetih godina XX veka. Ipak, sa sigurnošću se može reći kako se on sve češće koristi nakon finansijske krize 2008. godine, od kada PIIGS (Portugal, Italija, Irska, Grčka, Španija) označava pet slabih ekonomija koje su smatrane pretnjom za evrozonu. Nakon 2013.godine, kada Irska izlazi iz *bail-out* programa evrozone, PIGS ponovo označava samo četiri države. Naravno, pitanje koje se sledeće postavilo jeste koji su uzroci krize. Nemačka, jedna od vodećih svetskih ekonomija i vodeća ekonomija

EU, imala je jasan odgovor – krivi su lenji i rastrošni Mediteranci, na čelu sa Grčkom (Radonjić, 2014).

Veliki pritisak EU partnera, MMF-a i poverilaca da se sprovedu makroekonomske i strukturne reforme rezultovao je time da je Grčka morala da donese neke veoma nepopularne fiskalne mere. Neprikosnovena crkvena imovina se počela oporezivati, čak je uvedena naplata taksi za kretanje na moru, te da se takse prikupljaju od brodova dužih od sedam metara, pod svim zastavama, nezavisno od toga da li su trgovački ili vlasništvo fizičkih lica. Oštri fiskalni potezi, koje je Vlada Grčke preduzela od prve polovine 2010. godine, izmenili su i oporezivanje nepokretnosti (porez koji je grčkim poreskim obveznicima poznat po skraćenici ENFIA). U Grčkoj je na snazi progresivni porez na nekretnine, ali postoji i posebna naknada na rezidentnu imovinu. Osnovica se računa na površinu stambene jedinice, pri čemu se ona koriguje za starost i lokaciju, a prikuplja se, slično RTS pretplati u Srbiji, preko računa za električnu energiju. Interesantno je da obavezu plaćanja javnih prihoda preko računa za struju Ustavni sud Grčke nije proglasio neustavnim, dok je sa druge strane isključenje struje zbog neplaćanja poreza na imovinu neustavno (Jeremić, Kamenković i Grubišić, 2019). Osnovica se utvrđuje za objekte množenjem broja kvadratnih metara sa iznosom koji određuje svaka opština za sebe u rasponu od 2 do 13 evra po kvadratnom metru i koeficijentom koji uzima u obzir specifičnosti nekretnine, lokacije i sl. Slično je i kod oporezivanja zemljišta, sa tim što je raspon niži od 0,0037 do 11,25 evra po kvadratnom metru (PWC Greece, 2019).

Zakon o porezima na dohodak Grčke definiše četiri kategorije oporezivog prihoda: prihod od plata i penzija, poslovne delatnosti, kapitala i dobitaka od kapitalnih transfera.

Tabela 27: Poreske stope na zarade u Grčkoj

Aktuelna poreska osnovica u evrima	Poreska stopa 2019. (%)	Planirana poreska stopa 2020. (%)
do 20.000	22	20
20.000–30.000	29	29
30.000–40.000	37	37
40.000 i više	45	45

Izvor: KPGM, 2019

U 2011. godini lične olakšice su ukinute i od tada su dostupni samo standardni odbici (Evropska komisija, 2014). Odbici se još uvek odobravaju za medicinske troškove, invaliditet preko 67% i određene poklone i donacije.

Prihod od iznajmljivanja nekretnina se oporezuje po stopi od 11% do iznosa od 12.000 evra, a prihod iznad tog iznosa po stopi od 33%. Dividende se oporezuju sa 10%, kamate sa 15%, a autorske naknade sa 20%. Pored toga, oslobađanje od poreza važi i za kamate na grčke državne obveznice i blagajničke zapise. Poreske olakšice su pre krize bile i izdašnije, i koristio ih je širok krug poreskih obveznika.

Jasno je da su druge vrste poreskih oslobođenja ukinute sa krizom, pa je nakon silaznog trenda u periodu od 2007. do 2009. godine (odnosno 30% u 2009. godini), implicitna stopa poreza na rad povećana za osam procentnih poena, na 38% u 2012. godini, odnosno na 43,3% u 2017. godini što je stavlja na neslavno prvo mesto u EU. Razlog tome je drastično smanjenje poreskih olakšica i poreskih kredita.

Poreski moral grčkih obveznika nije na zavidnom nivou, što potvrđuje i informacija da je godine 2010. tadašnja ministarka finansija Francuske (direktorka ECB Kristin Lagard, po kojoj je lista dobila ime) poslala tadašnjem grčkom ministru finansija Jorgosu Papakonstantinuu spisak sa imenima Grka koji izbegavaju porez. Nekoliko godina kasnije pokazalo se da su tri člana porodice Papakonstantinu bila na tom popisu, ali su njihova imena izbrisana, pa su izbegli istragu. Papakonstantinu je porekao bilo kakve zloupotrebe, ali ga je sud proglasio krivim zbog zataškavanja podataka (Christians, 2014).

3.4.12 Italija

Italija je, slično Grčkoj, preduzela brojne mere kako bi umirila investitore. Sredinom septembra 2011. godine, usvojen je drakonski paket mera štednje sa ciljem smanjenja ogromnog javnog duga, koji je do tad narastao na 120% BDP-a. U okviru fiskalne reforme prouzrokovane aktuelnom krizom, kao glavni prioritet najavljena je decentralizacija poreskog sistema. Fiskalna decentralizacija uslovljena je političkom decentralizacijom i objašnjena kao postupak približavanja centralne vlade građanima. Fiskalni federalizam se u praksi prvenstveno ogleda ustupanjem prihoda od oporezivanja imovine opštinama ili regionima. Sintetički porez na dohodak u Italiji karakteriše veliki broj prireza koje ubiraju regioni i opštine. Italijanski poreski obveznici

u zavisnosti od toga u kom regionu žive plaćaju od 1,23% do 3,33% prireza porezu na dohodak, koji se može dodatno povećati u slučaju deficita u oblasti zdravstvene zaštite. Istovremeno i opštine ubiraju porez na dohodak u okviru raspona od 0% do 0,8% (PwC, 2019).

U Italiji je prisutan koncept oporezivanja dohotka pojedinaca, ali je do toga došlo tek pošto je italijanski Ustavni sud na sednici 15. jula 1976. godine odbacio do tada neustavnu odredbu da domaćinstvo bude poreski obveznik. Naime, italijanski porodični model podrazumevao je da žena nikada ne bi mogla biti poreski obveznik, već bi se njen dohodak pripisivao mužu, koji je jedini mogao da popunjava poresku prijavu, plaća porez i traži povraćaj (Avi-Yonah, Sartori i Marian, 2011). Stope poreza na dohodak se kreću od 23% do 43%, pri čemu se najviša stopa primenjuje na prihode iznad 75.000 evra.

Tabela 28: Oporezivanje dohotka u Italiji

nacionalni porez na dohodak (bez prireza regiona i opština)	stopa u %
do 15.000 €	23
od 15.001-28.000	27
od 28.001-55.000	38
od 55.001-75.000	41
od 75.001 pa naviše	43

Izvor: PwC, 2019.

Porez na prihode od zarada se ubira po odbitku. Uzimajući u obzir i doprinose i napred naveden porez na dohodak sa svim prirezima, Italija je na drugom mestu u EU po ukupnoj implicitnoj poreskoj stopi 42,4%. Među nestandardnim odbicima treba pomenuti poreski kredit za troškove renoviranja stambenih objekata, koji je povećan sa 36% na 50% (do najviše od 96.000 evra po imovini). Od 2012. godine, sve kategorije prihoda od kapitala podležu porezu po odbitku u visini od 20%, osim državnih obveznica, koje se oporezuju po nižoj stopi od 12,5%. Porez na naknadu za troškove službenih putovanja u Italiji se ne plaća ako iznosi do 46,48 EUR (EUR 77.47 za putovanja van Italije) dnevno. Ukoliko poslodavac plati hranu, neoporezovani iznosi se umanjuju za 1/3, odnosno ukoliko je uz hranu poslodavac platio i smeštaj, neoporeziv iznos se umanjuje za 2/3. Sa navedenim normativnim uređenjem, računovođe nemaju

izazove sa kojim se susreću njihove srpske kolege u primeni Uredbi o naknadi troškova i otpremnina državnih službenika i nameštenika, koji su kao model preuzeli i privredni subjekti iz privatnog sektora, a koji je dodatno zakomplikovan poreskim aspektom svakog službenog puta.

Prihod od oporezivanja imovine u Italiji određen je do januara 2012. godine kao ICI (akronim od *Imposta Comunale sugli Immobili*, odnosno lokalni porez na imovinu), kada su obveznici bili dužni da porez na prihod plate opštini u kojoj se imovina nalazi. Izuzeci od ovog poreza bili su retki, na primer u slučajevima kada je imovina ruinirana i ne može da se koristi. Predizborno obećanje Silvija Berlusconija da će ukinuti ICI donelo mu je dosta glasova koji su doveli do njegove pobeđe na izborima, ali mu nametnulo i obavezu da nađe način da se opštinama nadomesti izgubljen prihod dodatnim dotacijama od čak 3,5 milijarde evra. ICI, koji je od 1993. godine bio na snazi, imao je široko definisanu poresku bazu (stambeni, industrijski i komercijalni objekti, dok je osnovicu činila katastarska vrednost), a poreske stope su zavisile od opštinskih uprava, tj. propisanog nivoa u rasponu od 0,4% do 0,7% (Jeremić, Kamenković i Grubišić, 2019).

Tehnička vlada profesora Marija Montija je u okviru svojih fiskalnih reformi donela novi zakon 2012. godine, koji uvodi drugačiji način oporezivanja poznat kao IMU (akronim od *Imposta municipale unica*, to jest jedinstveni opštinski porez). Glavna novina je bila uvođenje u poresku osnovicu stambenih objekata u kojima žive vlasnici. Tako da je za vlasnike nepokretnosti u kojima žive, poreska stopa bila 0,4% i mogla se povećati za 0,2% (PwC Italy, 2019). Bazična poreska stopa za nepokretnosti u kojima ne žive obveznici je 0,76%, a može biti povećana ili smanjena za 0,3 procentna poena. Od 2012. godine su uvedeni i porezi na nepokretnosti koje poreski obveznici imaju izvan Italije (*Value of the Immovable Property located abroad – IVIE*), kao i porez na finansijske transakcije koje se izvrše u inostranstvu (*Value of the Financial Activities held abroad – IVAFE*).

Prihodi od poreza na imovinu u Italiji, u odnosu na BDP (1,4%) u 2017. godini, peti su po učešću u EU. Ako se posmatra trend rasta učešća poreza na imovinu od 2%, koliko je bilo 2005, u 2017. godini učešće je 3,4% italijanske opštine su po tom osnovu prihodovale 2017. godine oko 24,3 milijarde evra.

Među najznačajnijim državama OECD, Italija drži neslavno prvo mesto u evaziji poreza na dohodak. Procene sive ekonomije u Italiji se kreću od 27% do 48%, pri čemu su prihodi od zarada manje podložni izbegavanju plaćanja naspram prihoda od samostalne delatnosti. Istraživanja su pokazala da najveću grupu utajivača poreza čine mlade Italijanke, neudate, koje pripadaju tzv. grupi „plavih kragni”, rade u poljoprivredi ili kao kućna posluga (Fiorio & D'Amuri, 2005).

3.4.13 Malta

Maltu čini niz ostrva smeštenih u centralnom delu Mediterana i to je najmanja država članica Evropske unije na samo po površini (prostire se na 315,4 kvadratnih kilometara), nego i po broju ljudi koji je naseljavaju (oko 493.559)⁵¹. Interesantan je podatak da ta ostrvska država ima 365 crkvi što je stavlja u svetski vrh u odnosu na površinu i broj stanovnika. Najvažnija privredna grana ove ostrvske države je turizam, IT i finansijski konsalting (Ignjatović, 2009).

Razlozi za uzorkovanje ove male evropske zemlje u radu jesu dve specifičnosti u poreskom sistemu. Prihodi od oporezivanja rada su među najnižima u EU (u 2017. godini 11,2% učešća u BDP-u, dok je za EU taj prosek 19,4%), što je najvećim delom posledica niskih doprinosa za socijalno osiguranje poslodavaca. Naime, po implicitnoj poreskoj stopi na rad Malta se nalazi na samom dnu, a samo je u Bugarskoj ova stopa niža. Naime, implicitna poreska stopa na Malti je 24,34% a u Bugarskoj je 2017. godine bila 24,30% što je sve daleko iza proseka EU od 36,3% (Evropska komisija, 2019). U okviru priče o poreskom opterećenju rada, interesantno je ukazati da se svi prihodi slivaju u budžet centralne vlasti. To je čak slučaj i sa socijalnim doprinosima, koji računovodstveno posmatrano, takođe nisu odvojeni od centralnog nivoa vlasti.

Godine 2007. Malta je značajno reformisala porez na lični dohodak, sa ciljem da smanji poresko opterećenje. Ova država trenutno primenjuje sistem sa pet granica za oporezivanje (po stopama od 0%, 15%, 25% i 35%), sa različitim poreskim granicama za pojedince ili bračne parove.

⁵¹ Eurostat (2019). EU in figures https://europa.eu/european-union/about-eu/figures/living_en

Tabela 29: Oporezivanje dohotka pojedinca ili porodice na Malti

Prihod bračnih parova u EUR	Stopa u %	Standardni odbitak u EUR	Prihod pojedinaca u EUR	Stopa u %	Standardni odbitak u EUR
do 12.700	0	0	do 9.100 €	0	0
od 12.701 do 21.200	15	1.905	od 9.101 do 14.500	15	1.365
od 21.201 do 28.700	25	4.025	od 14.501 do 19.500	25	2.815
od 28.701 do 60.000	25	3.905	od 19.501 do 60.000	25	2.725
od 60.001 pa naviše	35	9.905	od 60.001 pa naviše	35	8.725

Izvor: PwC Malta, 2019.

Od budžeta u 2012. godini uvedena je i treća poreska tranša – roditeljski račun, sa ciljem da se tržište poslova u Malti učini privlačnijim za roditelje.

Dohodak pojedinaca koji imaju stalni boravak i prebivalište na teritoriji Malte je oporeziv, bez obzira na to gde je stečen širom sveta. Pored standardnog odbitka, sintetički sistem poreza na lični dohodak na Malti uvodi razne odbitke u pogledu školarine, brige o deci, naknada za domove za smeštaj starih lica, naknade za sport i kulturu. Odbitak od 2.300 evra je odobren za školarine, a do 100 evra za kulturnu i kreativnu edukaciju. U cilju privlačenja visokokvalifikovane radne snage na Maltu, obezbeđen je poreski kredit od 15.000 evra kompanijama koje privuku IT stručnjake za razvoj obrazovanih digitalnih igara, dok je stopa poreza na dohodak od 15% proširena na međunarodne stručnjake, a čak se planira i privlačenje bogatih penzionera iz institucija Ujedinjenih Nacija. U tom smislu su doneti propisi: „*The United Nations (UN) Pensions Programme Rules*” i „*The Qualifying Employment in Aviation (Personal Tax) Rules*”, gde je cilj privući dohodovno najbogatije penzionere bilo da su radili kao piloti ili u UN (PwC Malta, 2019).

Drugi razlog za uzorkovanje ove male evropske zemlje u radu je u oblasti oporezivanja imovine. Oporezivanje imovine znatno je ispod proseka u EU. Razlog je taj što na Malti ne postoje porezi na bogatstvo ili nepokretnu imovinu, a prihodi se ostvaruju samo na osnovu poreza na prenos prava. Počevši od 1. januara 2015. godine

poreska stopa (12%) je nešto smanjena, tj. predviđeni su slučajevi oporezivanja i sa 5%, 8% i 10%, ali su stope i dalje prilično visoke. Dakle, prihodi od periodičnih poreza na nepokretnosti su jednaki nuli.

3.4.14 Rumunija

Rumunski poreski sistem je po mnogo čemu specifičan u poređenju sa ostalim članicama EU. Nisko poresko opterećenje dovelo je do toga da je u 2017. godini odnos prikupljenih javnih prihoda u odnosu na BDP bio 24,9%, što je preko 10 procentnih poena niže od 39%, koliki je prosek u EU (Evropska komisija, 2019). Ovakav rezultat Rumuniju, zajedno sa Irskom (23%) i Bugarskom (29,5%), svrstava među zemlje sa najmanjim poreskim opterećenjem u Evropi.

U decembru 2004. godine, izbori u Rumuniji doveli su na vlast partije koje su vodile kampanju za uvođenje *flat* tipa oporezivanja. Novoformirana vlada je za samo tri dana donela je ekonomski paket reformi koje je prihvatio parlament, pa je počevši od 1. januara 2005. godine u Rumuniji prihvaćen *flat tax* od 16% na dohodak, dobit preduzeća i PDV. Proporcionalna stopa od 16% je zamenila dotadašnji sintetički koncept oporezivanja sa pet tranši: stopu od 18% za dohodak do 28.000.000 rumunskih leja (oko 970 dolara), 23% za dohodak između 28.000.001 i 69.600.000 leja (oko 2.400 dolara), 28% za obveznike koji su ostvarili dohodak između 69.000.001 i 111.600.000 leja (oko 3.860 dolara), 34% za obveznike koji su ostvarili dohodak između 111.600.001 i 156.000.000 leja (5.400 dolara) i za najbogatije Rumune 40% za dohodak preko 156.000.000 leja. Kod poreza na dobit stopa od 16% je zamenila dotadašnju poresku stopu od 25%. U septembru 2005. godine, Standard & Poor's Financial Services LLC (S&P) je povećao kreditni rejting Rumunije za jednu ocenu, izražavajući poverenje u zdravlje finansija nakon poreske reforme. Nažalost, dolazak svetske ekonomske krize krajem 2009. godine doveo je do pada rumunske vlade, dok je pokušavala sprovesti mere štednje koje je odredio MMF. Iduće je godine nova vlada, kako bi udovoljila zahtevima svetskih finansijskih organizacija, poreski sistem skrenula ka potrošnim porezima. Uvodeći drakonske mere štednje, među kojima je bilo smanjenje zarada u javnom sektoru od 25% istovremeno je povećana stopa PDV-a sa 19% na 24% (Dale, G., i Hardy, J. 2014). Implicitna stopa na rad je iznosila 30,4% u 2012. godini, odnosno

29% u 2017. godini što je ispod proseka EU od 36,3%, i što Rumuniju dovodi na samo dno evropskih zemalja po fiskalnom opterećenju zarada (23 mesto).

Aktuelna stopa na dohodak rumunskih građana je sa 16% pala na aktuelnih 10% (KPGM Romania, 2019). Ista poreska stopa se odnosi i na kapitalnu dobit pojedinca koja potiče od: prenosa hartija od vrednosti, operacija kupoprodaje valuta, prihoda od likvidacije pravnog lica, penzije, poljoprivredne aktivnosti, šumarstva i prihoda od uzgoja riba, prihoda od nagrada i prihoda iz drugih izvora. Na prihode od igara na sreću se jedino primenjuje progresivan sistem oporezivanja 1% za ostvarene prihode ispod 66.750 leja, 16% za prihode između 66.750 i 445.000 leja i 25% za prihode od igara na sreću preko 445.000 leja (što čini oko 93.000 evra).

Poresku autonomiju lokalnih vlasti država članica EU, Šinković (2019) je podelio navodeći najeklatantnije primere:

- države u kojima lokalne vlasti imaju značajno učešće (participaciju) u ukupnom oporezivanju i veliku autonomiju u uređivanju poreza na imovinu (Švedska, Danska, Španija, Belgija, Nemačka i Finska);
- države sa visokim stepenom autonomije po obimu poreskih prihoda, ali sa ograničenjima u pravima uvođenja (nametanja) poreza (Letonija, Austrija i Rumunija);
- države u kojima lokalne vlasti imaju značajnu snagu uvoditi (nametati) poreze, ali njihovi poreski prihodi su ograničeni odnosno mali (Luksemburg, Holandija, Velika Britanija, Francuska i Mađarska);
- države u kojima subcentralne vlasti imaju samo malo učešće u ukupnim poreskim prihodima i ograničenu snagu odlučivanja da ih uvode (nameću) i određuju njihove subjektivne i objektivne karakteristike (Grčka, Irska, Bugarska, Slovenija i Hrvatska).

Prihodi od poreza na imovinu, u odnosu na BDP u 2017. godini (0,6%), bili su daleko ispod proseka EU od 1,6%. Nepokretnosti se oporezuju u dve godišnje rate, krajem marta i krajem septembra, pri čemu obveznici mogu ostvariti 10% popusta ako plate sve obaveze pre dospeća prve rate u martu (popust zavisi od svake lokalne samouprave ponaosob). Stopa je između 0,08% i 0,2%, dok poreska osnovica nije tržišna vrednost već zavisi od kategorije grada, naselja, atraktivnosti lokacije unutar grada ili naselja i tehničkih karakteristika objekta, kao što su materijal za izgradnju, instalacije i sl.

3.4.15 Španija

Premda različite u mnogim aspektima, mnoge zemlje su našle interes u ekonomskim integracijama, a integracije su se intenzivirale, pa je deo zemalja EU formirao i monetarnu uniju. Formiranje monetarne unije se pokazalo preuranjenim potezom, s obzirom da su i u vreme nastanka globalne krize, zajedničku valutu posedovale ekonomije koje su strukturno različite. Mediteranske zemlje EU od koje neke nisu članice monetarne unije, kao što su Hrvatska, Grčka, Portugal i Španija su izrazito nekonkurentne u poređenju sa produktivnim privredama centralne, odnosno severne Evrope. Štaviše, početkom svetske krize, zvaničnici EU su ukazali da su ekonomije pet država iz evro-zone (Španije, Portugala, Irske, Grčke i Italije) u dubokoj krizi zbog rasta javnog duga. Od tada se, u medijima, ali i akademskim krugovima, za zemlje članice evrozona na ivici bankrota upotrebljava skraćenica PIIGS.

Porez na dohodak u Španiji imao je učešće u BDP Španije 7,5% u 2017. godini, odnosno porez na nepokretnosti 1,2%.

Tabela 30: Stope poreza na nepokretnosti u Španiji

Stope poreza na nepokretnost	Maksimalna	Minimalna stopa	Raspon uvećanja
U urbanim sredinama	1,10%	0,40%	0–0,07%
U ruralnim sredinama	0,90%	0,30%	0.060–0,15%

Izvor: Pricewaterhouse Coopers Spain (2019)

Tokom perioda od 2000. do 2011. godine, Španija je po prosečnoj implicitnoj stopi poreza na rad (ITR) bila uvek malo ispod proseka drugih članica EU, i premda je ova razlika oscilirala, pokazuje se jasan trend smanjenja, te je 2017. iznosila 32% (Evropska komisija, 2019).

U Španiji se primenjuje sintetički koncept oporezivanja dohotka, pa je 2019. godine korišćena skala poreza na dohodak građana sa pet tranše na kojima se primenjuju progresivne stope od 19%, 24%, 30%, 37% i 45%.⁵²

⁵² Visoke poreske stope uticale su na beg pojedinih sportista u susednu Andoru, poput vozača Marka Markesa, <http://www.thinkspain.com/news-spain/25221/motogp-marc-marquez-rumoured-to-have-moved-to-andorra-for-tax-reasons>, sajt pristupljeno 08.12.2014. Zakon u Andori dozvoljava ljudima od velikog kulturnog, naučnog i sportskog značaja, koji nemaju stalno zaposlenje u toj zemlji ili nisu nikada živeli u njoj, da koriste sve olakšice kao stanovnici koji su u njoj rođeni.

Španija je „država autonomija”, s obzirom da je podeljena na 17 autonomnih zajednica, 50 provincija i 8.098 opština. Praktično funkcionise kao federacija autonomnih zajednica, gde svaka od njih ima različite zakone i ovlašćenja. Preduslov efikasne fiskalne decentralizacije je izgradnja institucionalnog okvira u kojem će funkcionisati finansijsko upravljanje i kontrola sredstava. U Španiji su do 1994. godine, autonomne zajednice crpele svoje najznačajnije izvore finansiranja iz koncesija, prihoda od poreza, raspodele unutrašnjih prihoda države, kao i iz fondova EU. Posle usvajanja odluke od strane Saveta za fiskalnu i finansijsku politiku oktobra 1993. godine, regionu pod opštim režimom počeli su da primaju 15% od ukupnog poreza na lične dohotke na sopstvenoj teritoriji (Perović, 2010, str. 513). Tokom perioda od 1997. do 2001. godine, taj procenat se popeo na 30%. Ukoliko se ovi procenti uporede sa 46% koje dobijaju države u okviru SAD-a, 34% za kanadske provincije ili 29% koliko primaju nemačke federalne jedinice, može se zaključiti da stepen finansijske autonomije španskih regiona nije zanemarljiv, posebno imajući u vidu kvazi-federalni poreski sistem i podelu poreza između tri nivoa vlasti. Od 2011. godine, regionalne vlade su odgovorne za uspostavljanje sopstvenih tranši u oporezivanju dohotka na svom administrativnom području.

U Španiji opštine imaju pravo da prikupe i porez na bogatstvo (*Impuesto sobre el Patrimonio*), koji, premda ima simbolično učešće u BDP od 0,8%, svakako znači lokalnim samoupravama prema skali datoj u tabeli 31.

Tabela 31: Porez na neto bogatstvo u Španiji

Poreska osnovica u EUR	stopa (%)
Do 167.129	0,2
167.123 i više	0,3
334.247 i više	0,5
668.500 i više	0,9
1.336.999 i više	1,3
2.673.999 i više	1,7
5.347.998 i više	2,1
Preko 10.695.996	2,5

Izvor: Pricewaterhouse Coopers Spain (2019)
sekcija drugi porezi <http://taxsummaries.pwc.com/ID/Spain-Individual-Other-taxes>

Prema nekim procenama, 80% španskih kompanija krije novac u poreskim rajevima. U Španiji je posle smrti Franka, a pre otpočinjanja reformi, bio veoma nizak poreski moral. Prema istraživanju Torglera (Torgler, 2012) krajem sedamdesetih godina prošlog veka procenjeno je da oko 40% poreskih obaveznika u Španiji izbegava plaćanje poreza, dok je preko 90% svih španskih poreskih obaveznika prepoznalo postojanje fiskalne prevare. Prijemom u Evropsku ekonomsku zajednicu (prethodnicu EU), poreski moral je umereno rastao. Uticaj socijalnog i društveno-političkog uređenja na poreski moral, očigledan je i u Portugalu koji je imao sličan istorijski kontekst kao i Španija. Uprkos odlivu mozgova (na primer, u Portugalu je veći broj emigranata danas nego tokom šezdesetih godina XX veka kada je na vlasti bio fašistički režim koji je vodio nekoliko ratova protiv svojih bivših kolonija), podaci pokazuju da je ogroman broj nezaposlenih (Jeremić, Kamenković i Grubišić, 2019). Ako nezaposlenima dodamo i one koji rade kao sezonski radnici, doći ćemo do zaključka da postoji veliki broj onih kojima je državna pomoć neophodna da bi preživeli. Prema Eurostatu, u južnoj Evropi se nalaze države u kojima je stanovništvo u najvećem riziku od siromaštva, a na vrhu te liste nalaze se Grčka sa 36% i Španija od 29,2% (Patti i dr, 2017).

3.4.16 Slovenija

Slovenija je u bivšoj Jugoslaviji bila najrazvijenija republika. Tokom decenija zajedničkog života ne samo da se nijedna druga jugoslovenska republika ili pokrajina nije približila slovenačkoj razvijenosti, već su se regionalne razlike samo povećavale. Ne ulazeći u političke razloge raspada SFRJ, ovde ukazujemo na jedan fiskalni aspekt. Naime, za savladavanje enormnih razlika koje su postojale u ekonomiji SFRJ bila je potrebna izrazita redistribucija fiskalnih sredstava, na koju najrazvijenije republike, Slovenija i Hrvatska, nisu bile spremne (Ribnikar, 1990). Slovenija nije želela da učestvuje u finansiranju takve vrste fiskalne redistribucije, s obzirom na to da kao mala država sa izrazito izdašnim nivoom finansiranja sistema javnih usluga, jednostavno nije bila spremna da prihvati progresivni sistem oporezivanja, u kojem bi porez na dohodak bio izvorni prihod federacije.

Tabela 32: Kretanje BDP per capita u SFRJ do raspada zajednice

Društveni proizvod po stanovniku, prema stalnim cenama iz 1972.				
teritorija/godina	1955.	1970.	1980.	1984.
SFRJ	100,0	100,0	100,0	100,0
Bosna i Hercegovina	83,3	68,1	65,6	68,2
Crna Gora	77,1	77,4	80,0	77,8
Hrvatska	121,6	123,7	125,8	125,3
Makedonija	68,0	71,2	66,2	65,3
Slovenija	173,9	192,8	200,0	200,9
Srbija bez pokrajina	91,6	96,4	99,1	98,8
Kosovo	42,7	34,6	29,1	26,3
Vojvodina	94,0	106,8	113,4	121,5

Izvor: Petak, 2012.

Savremeni poreski sistem Slovenije, u skladu sa ukupnom konstantnošću nivoa oporezivanja, karakteriše implicitna poreska stopa na rad, koja je ostala prilično stabilna u periodu od 2000. do 2006. godine, na oko 37,5%. Međutim, od tada je opala i dostigla svoj minimum od 35% u 2010. godini, od kada je ponovo polako rasla, dostižući 35,6% u 2012. godini i 35,9% u 2017. godini. Ovo smanjenje se može objasniti naporima slovenačkih poreskih vlasti da rasterete kvalifikovane radnike (smanjenjem poreskih stopa) i da poboljšaju podsticaje na rad onih sa niskim prihodima (povećanjem opštih standardnih olakšica).

Poreska reforma, pokrenuta 2005. godine, uvela je razlike u oporezivanju pojedinih prihoda u zavisnosti od njihovog karaktera: „aktivni” prihod se oporezuje po progresivnim stopama koje se obračunavaju na godišnju poresku osnovicu, dok se „pasivan” prihod (odnosno prihod od kamata, dividendi i kapitalnih dobitaka) oporezuje paušalno, kao u dualnom sistemu prihoda. U 2006. godini, broj poreskih granica je smanjen sa pet na tri, a najviša poreska stopa sa 50% na 41%. Tokom 2013. i 2014. godine, privremeno je uvedena dodatna poreska stopa od 50%. Plansko oporezivanje „pasivnog” prihoda, koje je ostalo na jedinstvenoj stopi od 20%, primenjuje se na prihode primljene ili realizovane od 1. januara 2013. godine. Prihod od nepokretnosti, tj. iznajmljivanja nepokretne i pokretne imovine, oporezuje se po proporcionalnoj stopi od 25%. Porez na lični dohodak se obračunava na nivou centralne vlade, uz udeo prihoda

koji se pripisuje opštinama. Neto „aktivan” prihod se oporezuje po progresivnoj stopi, sa pet marginalnih stopa, kako je prikazano u tabeli u nastavku.

Tabela 33: Progresivno oporezivanje rada u Sloveniji

Oporeziva osnovica – poreski razredi		Stope u %
Od EUR	Do EUR	
0	8.021,34	16
8.021,34	20.400,00	27
20.400,00	48.000,00	34
48.000,00	70.907,20	39
70.907,20	više od 70.907,20	50

Izvor: PwC, 2019

Kako je Slovenija izabrala dualni koncept oporezivanja, „pasivni” prihodi, kao što su dividende, kamate, kapitalni dobiti i prihod od zakupa, oporezuju se po proporcionalnoj stopi od 25%.

Reformom iz 1994. godine od 63 lokalne opštine uspostavljeno je 147 opština. Od 1993. godine doneseni su i dopunjeni zakoni o lokalnoj samoupravi, ali ipak već niz godina traju više ili manje intenzivni i razrađeni pokušaji uspostavljanja pokrajina kao drugog nivoa lokalne samouprave, ali iz brojnih razloga, ovi pokušaji još uvek nisu zaživeli (Kovač, 2016). Zbog parcijalnih političkih i ekonomskih razloga i dalje se fragmentiraju opštine pa ih je u Sloveniji čak 212, a od toga se većina održava ne putem poreza na imovinu, već isključivo od državne pomoći. Udeo prihoda od poreza na nepokretnosti⁵³ je u 2017. godini iznosio 0,5% BDP. Ipak, treba naglasiti da ne postoji klasičan porez, već je u pitanju opštinska naknada za zemljište i objekte, slično nekadašnjoj srpskoj naknadi za gradsko građevinsko zemljište. Naknade variraju u zavisnosti od broja poena koje određuju lokalne samouprave.

⁵³ Porez na nekretnine planiralo je više slovenačkih vlada u zadnjih desetak godina, a zakonski je bio uveden u vreme vlade Alenke Bratušek 2014, no zakon je upravo zbog problema valorizacije vrednosti nekretnina poništio ustavni sud. Više na <http://hr.n1info.com/Regija/a402001/Slovenija-izglasala-valorizaciju-nekretnina-porez-na-nekretnine-nakon-2020.html>

4. DIREKTNO OPOREZIVANJE STANOVNIŠTVA U SRBIJI

Poreski sistem Srbije je sastavni deo pravnog, ekonomskog i političkog sistema države. Njega određuju mnogobrojni faktori, a pre svih ekonomska politika Vlade Republike Srbije i uslovi privređivanja, kao i finansiranje nadležnosti lokalnih jedinica i države. Ipak, to nije bilo uvek slučaj, posebno dok je Srbija bila deo prethodnih federalnih država. U SFR Jugoslaviji, u strukturi direktnih javnih prihoda, pored postojanja onih čiji je izvor bio društveni sektor, nalazili su se i prihodi čiji su izvor bili lični dohoci, prihodi od imovine i imovine stanovništva. U fiskalnoj ekonomiji ovi drugi prihodi su se označavali kao porezi i doprinosi koje plaćaju građani, a bili su regulisani republičkim i pokrajinskim zakonima o porezu na dohodak građana. Kao uvertira u poreske reforme 1990-ih, izmenama Zakona o porezima i doprinosima građana, 1989. godine je ukinuta praksa da se na različite načine oporezuju građani Srbije koji žive u autonomnim pokrajinama i centralnom delu Srbije, s obzirom da je ukinut Zakon o porezima iz ličnog dohotka i porezima na prihode i imovinu (Službeni list SAPV br. 16/78, 18/79, 6/81, 29/82, 33/83, 19/85, 31/86, 7/87, 36/87 i 30/89) i Zakon o porezima iz ličnih dohodaka, prihoda i imovine (Službeni list SAPK, br. 37/85, 44/85, 52/86 i 41/87).

Prelazak na nov koncept oporezivanja, posebno na sintetičko oporezivanje dohotka, svakako zahteva stručnu i efikasnu poresku upravu. Iskustvo poreskih administracija tržišno razvijenih privreda⁵⁴, koje omogućavaju stručnu, tehničku i kadrovsku pomoć, svakako je dobrodošlo u koncipiranju novog poreskog sistema. Poreski sistemi većine zemalja podležu neprekidnom teorijskom i političkom preispitivanju i „poboljšanju” usvojene politike. Osnovni pokretači reformi poreskih sistema bile su promene u privredi i različiti načini i kriterijumi vrednovanja efikasnosti i pravičnosti, kao i uticaji u vidu regionalnih integracija, razmere i dubine sprovedene fiskalne decentralizacije i kadrovsko-tehničkih kapaciteta poreske administracije (Šipovac, 2013).

⁵⁴ Kao pozitivan primer pomoći u reformisanju poreske administracije je pomoć švedske vlade poreskim vlastima Kolumbije, ali istovremeno istraživanja su pokazala da su se u slučaju Srbije pozitivni učinci međunarodne pomoći pokazali samo na početku tranzicije (Čičin-Šain, 2013).

4.1. Reforme oporezivanja dohotka i imovine fizičkih lica u novom društvenom političkom sistemu u Srbiji

Prelazak na tržišnu ekonomiju podrazumevao je da se pristupi i reformi fiskalnog sistema. Tako je krajem 1991. godine donet paket od šest fiskalnih zakona (regulisali su ne samo oporezivanje dobiti, imovine, dohotka već i doprinosa, i na nov način kontrolu, utvrđivanje i naplatu javnih prihoda). Svi navedeni propisi stupili su na snagu 1. januara 1992. godine. Republika Srbija po istom je počela samostalno da ustanovljava vrste poreza, uvodi poreze i utvrđuje elemente poreskih oblika za celu svoju teritoriju. Prihod ostvaren po osnovu poreza na dohodak građana delio se, odnosno pripadao budžetu Republike Srbije kao i budžetima opština, grada Beograda i autonomnim pokrajinama (član 24. i 25. Zakona o javnim приходima i javnim rashodima). Primetno je da nije usvojen PDV, već se za to čekalo još decenija i po, tj. 2005. godina.

Neposredno oporezivanje dohotka građana se pokazalo kao najveći izazov poreskim vlastima, premda je na nov i jedinstven način uređeno sintetičko oporezivanje građana, posle samo dve godine od stupanja na snagu tog poreskog propisa, usvojen je novi Zakon o porezu na dohodak građana.⁵⁵ Novina navedenog, kasnije donetog zakona, jeste trogodišnje poresko oslobođenje od poreza na prihod od samostalnih delatnosti i akontaciono oporezivanje (po stopi od 20% svih prihoda, zbog efikasnosti administriranja porezima i neutralnosti poreskog sistema). Mnogim izmenama i dopunama zakona, u poslednjoj deceniji XX veka, se od sintetičkog koncepta oporezivanja ponovo sve vratilo na predreformsko stanje, na kombinovano-mešovito oporezivanje dohotka građana (Jeremić, 2012).

Do uvođenja sintetičkog poreza na dohodak nije došlo samo zbog usklađivanja sa razvijenim tržišnim privredama već i zbog postizanja brojnih ciljeva koje su pobrojali Popović i drugi 1992. godine:

1. Reintegracija fiskalnog sistema u Republici Srbiji;

⁵⁵ „Sl. glasnik RS”, br. 43/94, 74/94, 53/95, 1/96, 12/96, 24/96, 39/96, 52/96, 54/96, 16/97, 60/97, 20/98, 42/98, 18/99, 21/99, 27/99, 33/99, 33/99, 48/99, 54/99, Sl. list SRJ br. 17/00, „Sl. glasnik RS”, br. 3/01, „Sl. list SRJ”, br. 16/01, prestao da važi: „Sl. glasnik RS”, br. 24/01, 84/02.

2. Relaksacija privrede kroz prebacivanje značajnijeg dela poreskog tereta sa privrednih subjekata na stanovništvo;
3. Uspostavljanje globalne, sintetičke i sveobuhvatne poreske obaveze;
4. Efikasnija alokacija ekonomskih resursa, jer su nestala brojna oslobođenja i olakšice kojima je država do tada stvarala razlike u uslovima privređivanja.
5. Porez na dohodak građana trebalo je svojim progresivnim stopama da obezbedi pravičnost u oporezivanju.
6. Zadatak novog poreza na dohodak građana bio je da izgradi bolju poresku svest i podigne kulturu kod građana.

Zakonskim rešenjem obveznik poreza na dohodak građana određen je kao „fizičko lice koje ostvaruje dohotke”, čime poreske vlasti nisu imale dilemu da je pojedinac, a ne bračna zajednica objekat oporezivanja. Objekat oporezivanja je definisan kao „zbir neto prihoda od svih izvora, osim onih koji su posebno izuzeti zakonom” (Popović et al. 1992). Na ovaj način, objekat oporezivanja određen je sintetički – jedinstveno, što znači da predmet oporezivanja ne predstavljaju pojedinačno ostvareni neto prihodi već njihov zbir u toku jedne kalendarske godine. Pod neto prihodom podrazumevala se razlika između bruto prihoda i troškova koje je obveznik imao pri ostvarivanju i očuvanju prihoda. Pod prihodima se podrazumevali prihodi u novcu ili novčani ekvivalent primanja u naturi, činjenjem ili u drugom obliku. Porezu na dohodak građana podlegali su prihodi koji su gotovo identični prihodima u sadašnjem srpskom poreskom zakonodavstvu: lična primanja; prihodi od poljoprivrede i šumarstva; prihodi od samostalne delatnosti; prihodi od autorskih prava i prava industrijske svojine; prihodi od kapitala; prihodi od nepokretnosti; kapitalni dobiti i ostali prihodi⁵⁶. Iako su prihvaćene mnoge odredbe koje su korišćene u drugim zemljama postojale su i razlike u izuzimanju određenih kategorija prihoda od oporezivanja (penzije i invalidnine)⁵⁷

⁵⁶ U odnosu na aktuelni zakon vidi se da su samo izostali prihodi od poljoprivrede i šumarstva, jer pod dohotkom su pre tri decenije pobrojani svi ostali prihodi koje postoje i u današnjem zakonskom rešenju. Čak je i ta ukazana razlika zanemarljiva, jer ta cedula nije nestala već je danas u okviru prihoda od samostalnih delatnosti

⁵⁷ Odlukom Ustavnog suda Republike Srbije IU broj 42/99 utvrđeno je da oporezivanje penzija nije u saglasnosti sa Ustavom.

U tom predreformskom periodu načelno je prihvaćen koncept oštrijeg oporezivanja imovine i prihoda od imovine i to se manifestovalo kroz zakonski usvojene progresivne stope. Ovim stopama težilo se ostvarenju socijalno-političke uloge poreza. Međutim, u praksi navedeni cilj nije ostvaren (Kovačević, Ilić i Damnjanović, 2017). Iz ove perspektive mogu se izvesti brojni i višeslojni razlozi zašto sintetičko oporezivanje dohotka nije uspelo, naime Jović, Spariosu i Jovanović (2003) navode najvažnije:

- Vanredne političke neprilike, uslovljene raspadom SFRJ i ekonomska nestabilnost (vidljiva u tabeli 34.) sa hiperinflacijom;
- Pad privredne aktivnosti, rast nezaposlenosti, smanjenje nacionalnog dohotka, kao i dohotka po glavi stanovnika, opšti pad životnog standarda⁵⁸;
- Poreski organi nisu pravovremeno evidentirali relevantne procese, pa nisu reagovali na masovno izbegavanje plaćanja poreza i po osnovu dohotka i po osnovu prihoda od imovine. Posebna težina problema ogledala se u tome što su državni organi svojom pasivnošću omogućavali da dođe do zakonskog izbegavanja plaćanja poreza. Državni organi nisu vodili računa o potrebi permanentne revalorizacije vrednosti stambenih zgrada i drugih nepokretnosti u uslovima visokih stopa inflacije. Navedena pasivnost je omogućila da osnovica za oporezivanje bude za nekoliko desetina puta manja od realne odnosno tržišne vrednosti imovine. U kontekstu izloženog, fiskalni efekat opterećenja imovine u predreformskom periodu bio je simboličan. Kretao se u iznosu od 0,9% ukupnih fiskalnih prihoda (u SFRJ), a u Srbiji još manje 0,7% (Popović, 1998).
- Izmeštanje svih privrednih aktivnosti u “sivu zonu privređivanja”, na koju se blagonaklono gledalo zbog socijalnog mira.

⁵⁸ Egzistencijalni minimum kao pravo je neotuđivo, ali je za njegovo ispunjenje potrebna konkretizacija od strane fiskalnih vlasti koji uživa posebno veliku normativnu slobodu prilikom uređenja socijalne materije (Cindori i Kuzelj, 2018).

Tabela 34: Stope rasta realnog društvenog proizvoda i industrijske proizvodnje (1989–2001) u Srbiji

Godina	Društveni proizvod (u %)	Industrijska proizvodnja (u%)
1989.	1,3	1,2
1990.	-7,9	-12,5
1991.	-11,6	-17,5
1992.	-28	-22,2
1993.	-30,8	-37,3
1994.	2,5	1,2
1995.	6,1	3,8
1996.	5,9	8
1997.	7,4	9,6
1998.	2,5	3,4
1999.	-23,2	-23,1
2000.	6,4	10,9
2001.	6,2	0

Izvor: Narodna banka Jugoslavije, Godišnji izveštaj 2001.

Poreski sistem u Srbiji je u celini gledano u XXI veku reformisan, ipak ukoliko se posmatraju pojedine celine sistema, različite su i ocene. Naime, neosporne su reforme u delu regulacije poreske administracije, ostvaren napredak u sferi akciza i potrošnih poreza (gde je najznačajnija reforma prelazak na PDV početkom 2005. godine).

Deo koji se odnosi na javne prihode koji opterećuju potrošnju, najdalje se odmaklo u usklađivanju sa EU i u reformama, dok u slučaju oporezivanja dohotka i imovine su manja naprezanja poreskih vlasti. Naime, značajnije izmene u porezima na imovinu, a kamoli da se nazovu reformama, nisu se ni odvijale u prvoj deceniji XXI veka. Profesor Popović je kvantifikovao komponente poreza na imovinu u statici, i to prve komponente nepokretnosti (koji je davao 91,5% ukupnih prihoda od poreza na imovinu) i druge komponente poreza na akcije na ime i udele (davao preostalih 8,5%). Koliko je to bilo simbolično u ukupnim javnim prihodima govori podatak da su između 2000. i 2003. godine, porezi na imovinu u dinamici i statici zajedno jedva prelazili 2% poreskih prihoda (Popović, 2004). Postojalo je i nekoliko nelogičnosti poput činjenice da se u istom zakonu koji reguliše oporezivanje imovine, jedna metodologija koristila

kod oporezivanja istog poreskog objekta kad je oporezivanje imovine u bilo u dinamici, a druga kada je bilo u statici. Tako je kod osnovice poreza na prenos apsolutnih prava korišćena tržišna vrednost nepokretnosti, a ista ta osnovica poreza na nepokretnosti kod poreza na imovinu u statici uzimala je vrednost koju je procenjivala Poreska uprava primenom brojnih koeficijenata/kriterijuma.

4.2. Oporezivanje imovine u Srbiji – institucionalni okvir

Prateći najbolju svetsku praksu, počevši od 2006. godine, počeo je istinski prenos nadležnosti opštinama u Republici Srbiji, a u skladu sa Zakonom o finansiranju lokalne samouprave. Cilj decentralizacije bio je povećanje efikasnosti i ekonomičnosti u naplati javnih prihoda i smanjenje transfera iz budžeta Republike u budžete lokalnih samouprava. Harmonizacija našeg zakonodavstva sa evropskim, decentralizacija državnih nadležnosti i njihovo prenošenje na jedinice lokalne samouprave vodilo je prenosu dela fiskalnih ovlašćenja na te organe, a što je uostalom i uređeno članom 188. stav 4. Ustava Republike Srbije. U evropskoj praksi se pokazalo da je takav postupak vrlo efikasan, jer stanovništvo dobija neposredniji uvid u prihode i rashode zajednice, čime se postiže bolja informisanost o radu javnih službi, veća odgovornost u radu i bolji rezultati. Međutim, fiskalna decentralizacija, sa druge strane značajno uvećava troškove, tako da mnoge zemlje primenjuju povratan proces centralizujući fiskalnu funkciju čime ostvaruju racionalniju poresku administraciju. Istovremeno je u to doba donet i nov Ustav Republike Srbije, pa je proistekla potreba za donošenjem i novog Zakona o lokalnoj samoupravi ("Sl. glasnik RS", br. 129/2007) iz najmanje tri razloga:

1. radi usklađivanja sa novim Ustavom Republike Srbije ("Sl. glasnik RS", br. 98/2006);
2. radi otklanjanja blokada u radu jedinica lokalne samouprave koje su izazivala pojedina normativna rešenja iz Zakona o lokalnoj samoupravi ("Sl. glasnik RS", br. 9/2002, 33/2004, 135/2004 i 62/2006 dalje: ranije važeći Zakon),
3. radi stvaranja mogućnosti da se, u skladu sa članom 3. stav 4. Ustavnog zakona za sprovođenje Ustava Republike Srbije ("Sl. glasnik RS", br. 98/2006 - dalje: Ustavni zakon), raspišu izbori za odbornike u skupštinama jedinica lokalne samouprave.

U osnovnim odredbama Zakona utvrđeno je, između ostalog, da lokalne samouprave (jedinice lokalne samouprave su opštine, gradovi i grad Beograd) raspolažu i upravljaju sopstvenom imovinom. Propisima su data ovlašćenja jedinicama lokalne samouprave da određuju tržišnu vrednost nepokretnosti i visinu stopa poreza na nepokretnosti u okviru zakonskih ograničenja, kao i mogućnost da utvrđuju, kontrolišu i vrše naplatu poreza na nepokretnosti. Dakle, otvorile su se mogućnosti da lokalne zajednice samostalnije i snažnije utiču, a istovremeno i preduzimaju mere za svoj privredni razvoj. Prenos administriranja poreza na imovinu na lokalni nivo posledično je vodilo rastu učešća istog u budžetima srpskih opština i gradova. Istovremeno je ukinuta zaostavština iz socijalističkog društvenog uređenja, tj. naknada za korišćenje građevinskog zemljišta, oblik nepoznat u međunarodnoj praksi, koji je praktično predstavljao drugu formu oporezivanja nepokretnosti. Imajući u vidu naslov disertacije i da ukidanjem te naknade budžeti porodičnih domaćinstava nisu neposredno bili pogođeni, već da je taj parafiskalni namet doticao budžete lokalnih samouprava i pravna lica - poreske obveznike, u radu se neće detaljnije elaborirati ovaj, nesumnjivo reformski potez.

Pravni osnov za oporezivanje imovine u Republici Srbiji danas čine Zakon o porezima na imovinu, Pravilnik o obrascima poreskih prijava za utvrđivanje poreza na imovinu i podzakonska akta, koja jedinice lokalne samouprave donose i objavljuju (odluka o stopama poreza na imovinu; odluka o određivanju zona i najopremljenije zone; akt o utvrđivanju prosečnih cena odgovarajućih nepokretnosti po zonama).

Svi podzakonski akti koje donose jedinice lokalne samouprave objavljuju se do 30. novembra tekuće godine na njenoj internet strani. To treba da omogući obveznicima da na jednostavan način dođu do saznanja da li su ti akti doneti i ako jesu – u kojoj zoni se nalazi nepokretnost za koju poreski obveznici podnose prijavu, kolika je prosečna cena kvadratnog metra odgovarajuće nepokretnosti i sl. Ipak u poreskoj praksi su se uočili određeni problemi. Pre svega, postupak ocene komunalne opremljenosti nije dovoljno transparentan, posebno imajući u vidu da se ne razlikuju zone u nivou komunalne opremljenosti ili su se zone menjale unutar opština. Zatim, nema predviđenih korektivnih mera koje bi zavisile kako od kvaliteta, tako i starosti specifične imovine, pa se poreska osnovica iste površine za nepokretnost koja može biti nekoliko decenija stara (ili čak i predratna građevina) u odnosu na novoizgrađenu

nekretninu ne razlikuju uopšte. Takođe, zoniranja nisu međusobno usklađena između lokalnih samouprava. Naime, cene građevinskog zemljišta koje su pojedine jedinice lokalnih samouprava objavile za potrebe utvrđivanja osnovice za porez na imovinu za 2014. godinu su dvadeset puta veće u odnosu na cene koje su koristile za obračun poreza na prenos apsolutnih prava pre stupanja na snagu izmena Zakona, za zemljište u istoj zoni. Cene objavljene za potrebe utvrđivanja osnovice za porez na imovinu za 2015. godinu su bile čak šest puta veće od pomenutih. Ovaj trend povećanja cene građevinskog zemljišta je nastavljen i u 2016. godini, uz izuzetak nekih jedinica lokalne samouprave (poput Beograda i Kragujevca) gde je cena građevinskog zemljišta u određenoj meri umanjena u odnosu na 2015. godinu, ali samo u najopremljenijoj zoni. U 2017. godini nisu uočene značajne oscilacije u cenama u poređenju sa 2016. godinom u većim jedinicama lokalne samouprave poput Beograda, Novog Sada, Niša i Kraljeva. Veliko osciliranje u objavljenim cenama građevinskog zemljišta u relativno kratkom vremenskom periodu ukazuje na nedovoljno reprezentativan uzorak na osnovu koga se obračunavaju prosečne cene i izaziva sumnju u poštovanje zakonom propisanog načina utvrđivanja prosečnih cena nepokretnosti. Posledica svih gore navedenih problema je da se tržišne vrednosti nekretnina utvrđene od strane ovlašćenog procenitelja značajno razlikuju u odnosu na njihove vrednosti dobijene primenom prosečnih cena objavljenih od strane jedinica lokalnih samouprava, što dovodi u neravnotežan položaj poreske obveznike koji nekretnine u svojim knjigama iskazuju po fer vrednosti i one koje koriste neki drugi model vrednovanja (Labus, 2017).

Ako uzmemo u obzir da je prema podacima Republičkog zavoda za statistiku i popisu iz 2011. godine u Srbiji registrovano 2.423.208 nastanjenih nepokretnosti u vlasništvu fizičkih lica dok je broj zaposlenih u maju 2019. godine bio 2.128.000 (RSZ, 2019), nameće se zaključak da je porez na imovinu javni prihod sa najvećim brojem registrovanih poreskih obveznika. Gledano prema strukturi, u Srbiji najveći deo nepokretnosti čine stambene zgrade i stanovi, sa ukupno 1.489.982 jedinice (RSZ, 2006). Zakon o porezima na imovinu, u smislu predmeta oporezivanja, nekretninom smatra:

1. zemljište, i to: građevinsko, poljoprivredno, šumsko i drugo;
2. stambene, poslovne i druge zgrade, stanove, poslovne prostorije, garaže i druge nadzemne i podzemne građevinske objekte, odnosno njihove delove.

Sagledavanje poreskih oslobođenja nam pomaže da bolje razumemo nefiskalne ciljeve poreskih vlasti. Poreska oslobođenja mogu se uvoditi samo zakonom kojim se uvodi odgovarajući javni prihod. Pa tako oslobođenja od poreza na imovinu u Srbiji su uređena članom 12 Zakona o porezima na imovinu, pri čemu obveznici tog javnog prihoda u Srbiji su dužni da podnesu poresku prijavu i kada su ispunjeni uslovi za poresko oslobođenje. Slično međunarodnoj praksi, porez na imovinu ne plaća se na nepokretnosti u javnoj svojini koje koriste direktni i indirektni korisnici budžetskih sredstava, ne plaća se na nepokretnosti diplomatskih i konzularnih predstavništava stranih država, ne plaća se na nepokretnosti u svojini tradicionalnih crkava i verskih zajednica, nepokretnosti koje su od nadležnog organa proglašene kulturnim ili istorijskim spomenicima, na poljoprivredno i šumsko zemljište, puteve, pruge i druga dobra u opštoj upotrebi u javnoj svojini, na objekte, odnosno delove objekata koji služe za obavljanje komunalnih delatnosti.

Imajući u vidu da su građani predmet istraživanja, osvrt će biti napravljen na obveznike koji ne vode poslovne knjige, a kod njih se poreska obaveza pa i poresko oslobođenje utvrđuju rešenjem. U tom smislu ističu se socijalni efekti dva poreska oslobođenja, koji istovremeno imaju uticaj i na horizontalnu pravičnost. Porez na imovinu ne plaća se na objekte obveznika poreza na dohodak građana kome je poljoprivreda pretežna registrovana delatnost, a koji su namenjeni i koriste se isključivo za primarnu poljoprivrednu proizvodnju, u skladu sa zakonom kojim se uređuje poljoprivredno zemljište⁵⁹ – pod uslovom da nisu trajno dati drugom licu radi ostvarivanja prihoda. Poresko oslobođenje ostvaruju izbeglice i prognani posle 1. avgusta 1995. godine, pod uslovom da prognano lice i članovi njegovog porodičnog domaćinstva ne ostvaruju prihode, izuzev prihoda od zemljišta koje je predmet oporezivanja. Takođe, propisan je poreski kredit prema kome se za 65% umanjuje utvrđeni porez na prava na zgrade i stanove površine do 60 metara kvadratnih u kojima stanuju samo lica starija od 65 godina, pod uslovom da ove nekretnine nisu na gradskom građevinskom zemljištu i da se ne daju u zakup. Utvrđeni porez na prava na

⁵⁹ Odredbom člana 26. stav 2. Zakona o poljoprivrednom zemljištu propisano je da su objekti koji se koriste za primarnu poljoprivrednu proizvodnju, odnosno koji su u funkciji primarne poljoprivredne proizvodnje - objekti za smeštaj mehanizacije, repromaterijala, smeštaj i čuvanje gotovih poljoprivrednih proizvoda, staje za gajenje stoke, objekti za potrebe gajenja i prikazivanje starih autohtonih sorti biljnih kultura i rasa domaćih životinja, objekti za gajenje pečurki, puževa i riba.

zgradu ili stan u kojem stanuje obveznik umanjuje za 50%, a najviše do 20.000 dinara. Navedena poreska olakšica priznaje se samo za zgradu ili stan u vlasništvu poreskog obveznika u kojoj poreski obveznik stanuje. U slučaju da se objekat koristi za određene namene (npr. za obavljanje poslovne delatnosti u stanu, za stanovanje zakupca u stanu...), ova olakšica se ne primenjuje.

Jedan od najznačajnijih reformskih poteza u oblasti oporezivanja imovine u Srbiji koji se desio u poslednjih 15 godina jeste način utvrđivanja osnovice poreza na imovinu na prava na nepokretnost, tj. ukidanje Pravilnika o načinu utvrđivanja osnovice poreza na imovinu na prava na nepokretnostima. Imajući u vidu da je poreskim obveznicima svejedno da li sredstva uplaćuju centralnoj ili lokalnoj vlasti, iz ugla stanovništva možda je ovo i najvažniji reformski potez. Pravilnikom se komplikovanim sistemom bodova i koeficijenata krajnje netransparentno i teško za administriranje utvrđivao kvalitet objekta, a samim tim i vrednost osnovice. Tokom poslednje decenije XX veka poreske stope su u dužem periodu bile proporcionalne.

Tabela 35: Kretanje poreskih stopa na imovinu u Srbiji tokom 1990-ih

Poreski propisi poslednje decenije XX veka	Poreske stope
Zakon o porezu na imovinu (Sl. glasnik RS br. 20/90, 19/91, 23/91, prestao da važi 76/91)	Porez na imovinu se plaća po stopi od 2% godišnje
Zakon o porezima na imovinu (Sl. glasnik RS br. 76/91)	Stope poreza na imovinu su progresivne.
Zakon o izmenama i dopunama Zakona o porezima na imovinu (Sl. glasnik RS br. 20/93)	0,25%
Zakon o porezima na imovinu (Sl. glasnik RS br. 43/94)	Stope poreza na imovinu su proporcionalne :
	1) na prava na poljoprivredno i šumsko zemljište čija se tržišna vrednost utvrđuje po članu 6. stav 1. ovog zakona – 1,50%;
	2) na prava na poljoprivredno i šumsko zemljište čija se tržišna vrednost utvrđuje po članu 6. stav 2. ovog zakona i na ostale nepokretnosti – 0,40%;

Izvor: Navedeni poreski propisi, obradio autor

Poreski propisi (donošeni u XXI veku) su oporezivanje nepokretnosti načinile progresivnim, s obzirom da su prema odredbama Zakona o finansiranju lokalne samouprave propisane maksimalne visine poreskih stopa do kojih su skupštine lokalne samouprave ovlašćene da utvrde stopu poreza za nepokretnosti koje se nalaze na njihovoj teritoriji. Porez se, za sve nepokretnosti obveznika koji ne vodi poslovne knjige utvrđuje rešenjem jedinice lokalne samouprave, za kalendarsku godinu, a plaća u četiri tromesečne rate, koje dospevaju u roku od 45 dana od dana početka svakog tromesečja.

Zakonom su propisane maksimalne visine poreskih stopa do koje su skupštine lokalne samouprave ovlašćene da utvrde stopu poreza. One iznose do 0,30% na prava na zemljište kod obveznika koji ne vodi poslovne knjige, dok se na prava na nepokretnosti poreskog obveznika koji ne vodi poslovne knjige, osim na zemljištu utvrđuje i poreska osnovica prema tabeli u nastavku.

Tabela 36: Aktuelna poreska osnovica i stope kod oporezivanja imovine u Srbiji

Na poresku osnovicu	Plaća se na ime poreza
(1) do 10.000.000 dinara	Do 0,40%
(2) od 10.000.000 do 25.000.000 dinara	porez iz podtačke (1) + do 0,6% na iznos preko 10.000.000 dinara
(3) od 25.000.000 do 50.000.000 dinara	porez iz podtačke (2) + do 1,0% na iznos preko 25.000.000 dinara
(4) preko 50.000.000 dinara	porez iz podtačke (3) + do 2% na iznos preko 50.000.000 dinara

Izvor: Zakon o porezima na imovinu (Sl. glasnik RS br. 26/01, 45/02 - US, Sl. list SRJ br. 42/02 - US, Sl. glasnik RS br. 80/02, 80/02 - dr. zakon, 135/04, 61/07, 5/09, 101/10, 24/11, 78/11, 57/12 - US, 47/13, 68/14 - dr. zakon, 95/18, 99/18 - US, 86/19) član 11.

U aktuelnom propisu nema zakonskog osnova da se odlukom skupštine opštine ili grada utvrdi u okviru iste jurisdikcije različita visina stope poreza na imovinu za različite vrste nepokretnosti (na primer za stanove, za poslovne objekte, za poslovne prostorije i lokale, za garaže). Jedinica lokalne samouprave nije više u obavezi da svake godine donosi „novu” odluku o stopama poreza na imovinu za utvrđivanje poreza za narednu godinu, već je dovoljno da postoji doneta odluka koja važi na dan 15. decembra godine koja prethodi godini za koju se utvrđuje i plaća porez na imovinu.

Kod lokalnih jedinica u Srbiji postoji uverenje da država neće dopustiti da lokalna jedinica proglasi bankrot, što otvara mogućnost prebacivanja odgovornosti i troškova vlastite neodgovorne politike na državu. Reforma sistema finansiranja je omogućila lokalnim samoupravama da svoje budžete uvećaju i putem eksternog zaduživanja. Analize Jakšić, Drenovak, Todorović (2014) su pokazale da lokalnim samoupravama stoje na raspolaganju brojni dugoročni izvori finansiranja, da je nivo zaduženosti jedinica lokalne samouprave nizak i da imaju prostora za zaduživanje, posmatrano u odnosu na zakonom definisane limite jedinica lokalnih samouprava, izuzev grada Beograda. Samim tim, i ne začuđuje da jedan od najvećih problema vezanih za porez na imovinu predstavlja nedovoljan obuhvat osnovice. Takvu konstataciju potvrđuje uzorak 44 opštine u Srbiji koje su uz pomoć Nemačke organizacije za međunarodnu saradnju (GIZ) uspele da višestruko povećaju broj podnetih poreskih prijava i naplate porez na imovinu.⁶⁰

Navedeni pokazatelj niske efikasnosti opština koje na talasu populizma i socijalnih ciljeva ne ulažu trud da obuhvat i naplatu poreza na imovinu učine efikasnijom nije svojstvena samo srpskim lokalnim samoupravama. Takvu praksu u smislu nedostatka podsticaja za ekonomsku efikasnost, usled nedostatka konkurencije, ali i usled javnog vlasništva nad kapitalom, protivrečnih ciljeva poslovanja javnih preduzeća i nepostojanja mogućnosti stečaja, doveli su do niske ekonomske efikasnosti i u drugim državama Evrope (Bodul, 2012).

⁶⁰ Više na: Swiss Agency for Development and Cooperation (SDC) https://www.eda.admin.ch/content/dam/countries/countries-content/serbia/en/resource_en_228922.pdf, sajtu pristupljeno 06.03.2015. i <http://www.novosti.rs/vesti/naslovna/ekonomija/aktuelno.239.html:783413-Grunauer-Zavrsen-popis-nepokretnosti-u-44-opstine> sajtu pristupljeno 25.06.2019. Na primer, u Vranju je podneto 5.840 poreskih prijava, a ukupna novoupisana površina je 426.850 metara kvadratnih. U Boru je na terenu bilo 10 popisivača koji su zabeležili 3.500 novih poreskih prijava. Nova oporeziva površina zahvata oko 50.000 metara kvadratnih, i više od 60.000 ari u zemljištu. Prosečno povećanje površine za oporezivanje u Čupriji je oko 23%, dok je naplata poreza na imovinu u 2018. godini, u odnosu na 2017. povećana za 25%. U Srbobranu, je utvrđeno oko 20.000 metara kvadratnih nove površine na koju će biti naplaćivan porez.

4.3. Analiza efekata alternativnih modela poreza na dohodak građana u Republici Srbiji

U ovom delu rada bavimo se prikazom i analizom postojećeg poreza na dohodak građana u Srbiji, kao i razmatranjem potencijalnih efekata alternativnih modela oporezivanja. Postojeći model poreza na dohodak je mešovitog tipa i uključuje kombinaciju cedularnog i komplementarnog (godišnjeg) oporezivanja, pri čemu je cedularna komponenta dominantna – prihodi iz različitih izvora se oporezuju u trenutku nastanka (po odbitku ili po rešenju poreskog organa). Svi prihodi fizičkog lica su razvrstani u šest kategorija, a svaka vrsta prihoda se oporezuje odvojeno, kako je prikazano u tabeli ispod.

Tabela 37: Stope poreza na dohodak građana u Srbiji

Izvor prihoda	Poreska stopa
Zarade	10%
Prihodi od samostalne delatnosti	10%
Prihodi od kapitala	15%
Prihodi od nepokretnosti ⁶¹	20%
Kapitalni dobici	15%
Prihodi od autorskih prava, prava srodna autorskom pravu i prava industrijske svojine	20%
Ostali prihodi (izuzev poreza na prihode od osiguranja lica - 15%)	20%

Izvor: Zakon o porezu na dohodak

Pored toga, fizička lica čija ukupna godišnja zarada prelazi zakonom propisan limit u iznosu šestostruke godišnje zarade, u obavezi su da na iznos koji ide preko navedenog limita zarade plate porez po stopi od 15%, što predstavlja komplementarnu komponentu.

Prilikom analize postojećeg poreza na dohodak građana treba imati u vidu učešće pojedinih prihoda u ukupnom dohotku. Rezultati prikazani u Tabeli 38 ukazuju na to nefundiran prihodi čine 90% registrovanog oporezivog prihoda građana u Srbiji, dok samo 10% čine fundirani prihodi. Štaviše, zarade kao vrsta prihoda predstavljaju

⁶¹ Zakon o izmenama i dopunama je trenutno zakona o porezu na dohodak građana („Sl. glasnik RS”, br. 47/13, 48/13 - ispravka) je ukinuta ova cedula, ali je Zakonom o izmenama i dopunama Zakona o porezu na dohodak građana („Sl. glasnik RS”, br. 112/15) opet vraćena i primenjuje se od 1. januara 2017. godine

najznačajniju kategoriju prihoda građana u Srbiji, s obzirom da čine preko 80% registrovanog oporezivog dohotka.

Tabela 38: Struktura poreskih prihoda po vrstama dohotka

Izvor prihoda	Prikupljena sredstva (%BDP-a)	Oporezivi prihod (%BDP-a)	Struktura oporezivih prihoda (%)
Zarade	3,7%	37,4%	82,0%
Samostalna delatnost	0,2%	1,5%	3,3%
Autorski honorari	0,1%	0,7%	1,4%
Drugi prihodi od rada	0,2%	1,6%	3,4%
Dividende	0,3%	2,8%	6,2%
Kamate	0,1%	0,6%	1,4%
(Ne)pokretnosti	0,1%	0,7%	1,5%
Kapitalni dobitci	0,1%	0,3%	0,7%
Igre na sreću	0,0%	0,1%	0,2%
Ukupno	4,8%	45,6%	100%

Izvor: Podaci preuzeti iz publikacije Kvartalni monitor (2009), broj 17, str. 98

Zbog prikazane strukture poreskih prihoda, analizu postojećeg i efekte alternativnih modela oporezivanja razmatraćemo samo na primeru zarada zaposlenih. Osnovno definisanje zarade je izvršeno kao pravo po osnovu rada i kao osnovica za plaćanje poreza i doprinosa, i to:

- Zakonom o radu,⁶² kao jedno od osnovnih prava koje zaposleni ostvaruje po osnovu rada;
- Zakonom o porezu na dohodak građana, kojim je zarada definisana u smislu obaveza plaćanja poreza na dohodak građana (poreza na zarade po odbitku);
- Zakonom o doprinosima za obavezno socijalno osiguranje, kojim se zarada definiše kao osnovica za plaćanje doprinosa za obavezno socijalno osiguranje.

Definisanje zarade u prethodna tri zakona utvrđeno je u svakom zakonu posebno, na odgovarajući način koji ima svrhu isključivo za primenu tog zakona. U vezi sa tim ukazujemo da Zakon o radu predstavlja sistemski zakon (opšti propis), kojim su propisana prava i obaveze zaposlenog i poslodavca po osnovu radnog odnosa, i da je isključivo pravo zaposlenog na zaradu po osnovu rada i obaveza poslodavca za isplatu

⁶²Zakon o radu („Sl. glasnik RS”, br. 24/2005, 61/2005, 54/2009, 32/13, 75/14, 13/17 - US, 113/17, 95/18 - dr. propis)

utvrđeno Zakonom o radu, dok definicija zarade u druga dva zakona služi samo kao osnovica za plaćanje poreza, odnosno doprinosa.

4.3.1 Empirijski podaci o zaradama u Srbiji

Osnovu za analiziranje i poređenje postojećeg i alternativnih modela oporezivanja predstavljaju podaci Republičkog zavoda za statistiku (RZS), prikupljeni septembra 2014. godine u okviru *Polugodišnjeg istraživanja o zaposlenima i o zaradama zaposlenih*.⁶³ Ovo istraživanje se sprovodi svakog marta i septembra na proširenom obuhvatu izveštajnih jedinica. Okvir za izbor izveštajnih jedinica čine sva privredna društva, preduzeća, ustanove, zadruge i druge organizacije, kao i njihove teritorijalno izdvojene jedinice uvedene u Statistički poslovni registar. Ovim istraživanjem obuhvata se oko 14.000 izveštajnih jedinica.

Porez na dohodak projektovan je na nivou od oko 3,5% BDP, to potvrđuju i nekoliko fiskalnih strategija iz prethodnog perioda. Razlog mirovanja ovog poreskog oblika je smanjenje zarada i racionalizacija zaposlenosti u javnom sektoru. Preovlađujući oblik poreza na dohodak je porez na zarade, tako da su kretanje mase zarada i zaposlenosti glavni faktori koji utiču na kretanje prihoda od poreza na dohodak. Kako privatni sektor nije generisao značajniji rast zaposlenosti, što se manifestuje višegodišnjim mirovanjem iznosa prikupljenih poreza i doprinosa, podaci Republičkog zavoda za statistiku (RZS), su aktuelni za analizu efekata. Aktuelnost prikupljenih podataka potvrđuje još jedno istraživanje⁶⁴ autora „Kvartalnog monitora” koji su sagledavajući dinamiku zarada u XXI veku došli do zaključka da je bila takva da je u 2001. godini prosečna neto zarada iznosila oko 100 evra i nominalno je rasla sve do 2008. godine, kada je dostigla iznos od oko 370 evra. Sledi period u kojem značajnih

⁶³ U *Polugodišnjem istraživanju o zaposlenim i o zaradama zaposlenih* primenjuje se izveštajni metod prikupljanja podataka na bazi obrasca RAD-1/P (dostupan na: www.megadata.rs/wp-content/uploads/1/04-rad-1.xlsx, sajtu pristupljeno 30.09.2015.), koji popunjava svako pravno lice koje je izabrano u prošireni obuhvat. Izveštajne jedinice dostavljaju popunjene obrasce (za mart do 20. aprila, a za septembar do 20. oktobra) područnim odeljenjima Republičkog zavoda za statistiku Srbije, nadležnim za prikupljanje podataka za svoju teritoriju, i Zavodu za statistiku i informatiku Beograda, gde se vrši unos podataka, kontrola obuhvata, računska i logička kontrola. Rezultati istraživanja za mart objavljuju se do 25. jula tekuće, a za septembar do 25. januara iduće godine.

⁶⁴ Nemanja Vuksanović, Miloško Arsić, Od čega zavisi nivo i dinamika zarada u Srbiji? Kvartalni monitor ekonomskih trendova i politika u Srbiji, broj 51, oktobar–decembar 2017, Beograd, mart 2018, str. 56.

oscilacija u pogledu prosečne neto zarade, iskazane u evrima, nije bilo, budući da se ona u periodu od 2011. do 2017. godine kretala u rasponu od oko 360 do 400 evra.

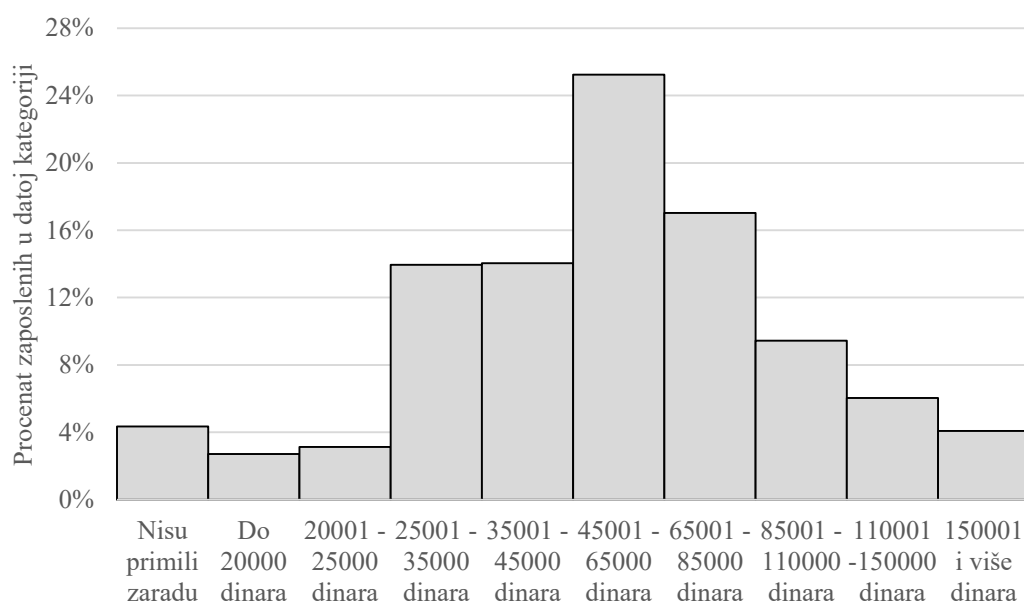
Treba imati u vidu da se pod pojmom *zaposleni* u ovom istraživanju podrazumevaju sva fizička lica koja imaju zasnovan radni odnos sa poslodavcem na određeno ili neodređeno vreme, bez obzira na to da li rade puno radno vreme ili ne (takozvana formalna zaposlenost, gde zaposleni imaju formalno-pravni ugovor o zaposlenju), dok se ne smatraju zaposlenim ona lica koja rade na osnovu ugovora o delu ili na osnovu ugovora o obavljanju privremenih i povremenih poslova. Podatke o broju zaposlenih prema visini zarade prikazujemo u Tabeli 39. Na osnovu realnih podataka koji su prikupljeni u *Polugodišnjem istraživanju RZS*, moguće je izvesti i procene broja zaposlenih po kategorijama visine zarade u populaciji.⁶⁵ Ovi podaci prikazani su u poslednjoj koloni tabele. Oni će biti korišćeni u daljim analizama, kako prilikom prikaza postojećeg stanja, tako i prilikom razmatranja alternativnih modela oporezivanja zarada.

⁶⁵ Prema zvaničnim izvorima, broj zaposlenih u Republici Srbiji se tokom 2014. godine kretao između 1.689.000 i 1.715.000. U ovoj analizi smo se, za potrebe aproksimacije raspodele broja zaposlenih po kategorijama u populaciji, koristili srednjom procenom ukupnog broja zaposlenih od 1.700.000 lica. Podaci o distribuciji zaposlenih prema visini zarada u populaciji izračunati su na osnovu odgovarajućih procenata kategorija dobijenih na osnovu podataka iz *Polugodišnjeg izveštaja o zaposlenima i o zaradama zaposlenih* (kolona *Procenat* u Tabeli 39), za koje autori navode da su reprezentativni za Republiku Srbiju.

Tabela 39: Raspodela zaposlenih prema visini zarade u Srbiji

Kategorija	Uzorak	Procenat	Populacija
Nisu primili zaradu	43.610	4,35%	73.976
Do 20000 dinara	27.193	2,71%	46.128
20001 – 25000 dinara	31.409	3,13%	53.279
25001 – 35000 dinara	139.663	13,94%	236.912
35001 – 45000 dinara	140.676	14,04%	238.630
45001 – 65000 dinara	252.895	25,23%	428.989
65001 – 85000 dinara	170.663	17,03%	289.498
85001 – 110000 dinara	94.675	9,45%	160.598
110001– 150000 dinara	60.532	6,04%	102.681
150001 i više dinara	40.858	4,08%	69.308
Ukupno	1.002.174	100%	1.700.000

Izvor: Polugodišnje istraživanje o zaposlenima i zaradama zaposlenih, 2014



Slika 13: Prikaz raspodele broja zaposlenih prema visini zarada u Srbiji

Izvor: Polugodišnje istraživanje o zaposlenima i zaradama zaposlenih, 2014.

U grafičkom prikazu distribucije broja zaposlenih prema visini zarade na prvi pogled uočava se da je raspodela pomerena na desnu stranu (tzv. negativna horizontalna

asimetrija), odnosno da je procentualno više ispitanika koncentrisano u višim platnim razredima. Međutim, treba primetiti da su viši razredi ujedno i širi od onih nižih – tako je raspon donjih kategorija između pet („od 20.000 do 25.000 dinara”) i deset hiljada dinara („od 25.001 do 35.000 dinara” i „od 35.001 do 45.000 dinara”), dok je u višim kategorijama ovaj raspon značajno veći i iznosi najmanje 20 hiljada (npr. „od 45.001 do 65.000 dinara”), a najviše 40 hiljada dinara (npr. „od 110.001 do 150.000 dinara”). U tom smislu, za analizu distribucije broja zaposlenih prema visini primanja potrebni su finiji primarni podaci. Ono što je moguće zaključiti na osnovu postojećih podataka jeste da čak 63,4% zaposlenih ima zaradu do 65.000 dinara, koliko je približno iznosila prosečna zarada u Srbiji u 2014. godini.

Tabela 40: Prosečna godišnja zarada u Republici Srbiji za 2014. godinu

R. br.	Opis	Iznos (u dinarima)	„Sl. glasnik RS”
1.	Godišnja prosečna zarada	737.112	8/2015
2.	Godišnja prosečna zarada bez poreza i doprinosa	534.360	8/2015

Izvor: preradio autor na osnovu Saopštenja ZR10 Republičkog zavoda za statistiku

Napomena: Počev od podataka za januar 2018. godine Republički zavod za statistiku podatke o prosečnim zaradama po zaposlenom objavljuje po novoj metodologiji.

Takav nalaz ukazuje na to da je koncentracija zarada ipak veća na levom delu skale. Iako je podatak o tome da 4,35% zaposlenih nisu uopšte primili zaradu, njemu ovde nećemo posvećivati dodatnu pažnju jer nije u fokusu naše analize. Konačno, treba primetiti i da približno 4% zaposlenih ima mesečnu zaradu veću od 150.000 dinara, te da se iz ove kategorije „regrutuju” lica koja podležu i godišnjem oporezivanju.

4.3.2 Prikaz i analiza postojećeg stanja

Na osnovu populacijskih procena o broju zaposlenih unutar svake kategorije formirane na osnovu visine zarade, kao i srednjih vrednosti intervala kojima su date kategorije definisane izračunata je masa bruto zarada (za svaku kategoriju, kao i za populaciju u celini; videti treću kolonu Tabele 41). Prema ovim podacima, ukupan mesečni iznos isplaćenih zarada 2014 kalendarske godine bio je približno 105 milijardi dinara (oko 875 miliona evra). S obzirom na to da je procena da je u proseku oko

1.700.000 lica bilo zaposleno u tom periodu, jednostavnom računicom dolazimo do procene o visini prosečne bruto zarade u iznosu od 61.634 dinara, što se ne razlikuje bitno od zvaničnog podatka za celu 2014. godinu (61.426 dinara). Na ovaj način pokazujemo opravdanost postojeće metodologije populacijskih procena veličina kategorija i aproksimiranja srednjih razrednih vrednosti.

Tabela 41: Prikaz stanja o broju zaposlenih, masi bruto zarada, plaćenom porezu i doprinosima na teret zaposlenih i neto zaradama 2014. godine

Kategorija	Broj zaposlenih	Bruto ^a	Porez	Doprinosi	Neto
Nisu primili zaradu	73.976	/	/	/	/
Do 20.000 din	46.128	830.304.000	31.173.302	165.230.496	633.900.201
20.001 – 25.000 din	53.279	1.198.777.500	59.981.498	238.556.722	900.239.279
25.001 – 35.000 din	236.912	7.107.360.000	444.399.530	1.414.364.640	5.248.595.830
35.001 – 45.000 din	238.630	9.545.200.000	686.252.154	1.899.494.800	6.959.453.046
45.001 – 65.000 din	428.989	23.594.395.000	1.877.170.066	4.695.284.605	17.021.940.329
65.001 – 85.000 din	289.498	21.712.350.000	1.845.781.348	4.320.757.650	15.545.811.002
85.001 – 110.000 din	160.598	15.658.305.000	1.385.286.228	3.116.002.695	11.157.016.077
110.001 – 150.000 din	102.681	13.348.530.000	1.219.419.020	2.656.357.470	9.472.753.510
150.001 i više din	69.308	11.782.360.000	1.100.319.946	2.344.689.640	8.337.350.414
Ukupno	1.700.000	104.777.581.500	8.649.783.093	20.850.738.719	75.277.059.688

^a – Masa bruto zarada za datu kategoriju izračunavana je kao proizvod broja zaposlenih u toj kategoriji i sredine razreda kojim je kategorija definisana. Na primer, u kategoriji „primili od 20.001 do 25.000 dinara” sredina razreda je bila 22.500 dinara. Za granične kategorije, usled nedostatka realnih podataka, korišćene su aproksimativne sredine razreda – za kategoriju „primili do 20.000 dinara” sredina razreda je bila 18.000, dok je za kategoriju „primili 150.001 i više dinara” kao sredina razreda korišćen iznos od 170.000 dinara.

Izvor: obrada autora na osnovu polugodišnjeg istraživanja o zaposlenima i zaradama zaposlenih, 2014

U sledećem koraku, izračunat je iznos naplaćenih poreza i doprinosa koji padaju na teret zaposlenih. Doprinosi za penzijsko-invalidsko osiguranje (14%), zdravstvo (5,15%) i osiguranje od nezaposlenosti (0,75%) su združeni i razmatrani u totalu (19,9%). Ukupna visina naplaćenih doprinosa iznosila je približno 21 milijardu dinara (oko 175 miliona evra).

Zakonska poreska stopa od 10% primenjena je na osnovicu dobijenu umanjenjem bruto zarade za vrednost neoporezivog dela (na osnovu tzv. prava na lični

odbitak).⁶⁶ Na ovaj način izračunata visina naplaćenog poreza na zarade u Srbiji iznosila je 8.649.783.093 dinara mesečno, što približno odgovara vrednosti od 72.081.525 evra. Ova vrednost biće korišćena kao osnova za poređenje količine sredstava koja bi bila prikupljena alternativnim modelima oporezivanja zarada fizičkih lica u Srbiji.

Pre nego što analiziramo efekte alternativnih modela oporezivanja, razmotrićemo postojeće podatke iz još dva ugla. Najpre, u Tabeli 42 su prikazani prosečni iznosi poreza za različite kategorije zarada i izvedene efektivne poreske stope koje se kreću od samo 3,75% za kategoriju zaposlenih sa najnižim zaradama, sve do stope od 9,34% za kategoriju zaposlenih sa najvišim zaradama. Evidentna progresivnost efektivnih poreskih stopa ukazuje na to da postojanje neoporezivog cenzusa vodi vertikalnoj pravičnosti.

Tabela 42: Nivo efektivne poreske stope

Kategorija	Prosečna bruto zarada	Prosečan iznos poreza	Efektivna poreska stopa
Do 20.000 dinara	18000	676	3,75%
20.001 – 25.000 din	22500	1126	5,00%
25.001 – 35.000 din	30000	1876	6,25%
35.001 – 45.000 din	40000	2876	7,19%
45.001 – 65.000 din	55000	4376	7,96%
65.001 – 85.000 din	75000	6376	8,50%
85.001 – 110.000 din	97500	8626	8,85%
110.001 – 150.000 din	130000	11876	9,14%
150.001 i više din	170000	15876	9,34%

Izvor: Autor

Ovakav zaključak potvrđuju i podaci iz Tabele 43, u kojoj su prikazani indikatori fiskalnog opterećenja. Kao što je ranije napomenuto, učešće zaposlenih čija je

⁶⁶Shodno članu 12a Zakona o porezu na dohodak građana („Sl. glasnik RS”, br. 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) vrši se usklađivanje dinarskog iznosa poreske olakšice iz člana 15a st. 2, 4. i 5. Zakona godišnjim indeksom potrošačkih cena u kalendarskoj godini koja prethodi godini u kojoj se usklađivanje vrši, prema podacima republičkog organa nadležnog za poslove statistike. U januaru 2014. godine izvršeno je usklađivanje indeksom potrošačkih cena u 2013. godini (2,2%), tako da usklađena poreska olakšica iz člana 15a st. 2, 4. i 5. Zakona od 1.02.2014. godine do 31.01.2015. godine („Sl. glasnik RS”, br. 6/14) iznosi 11.242 dinara (11.000 din. x 1,022).

bruto zarada ispod 65.000 dinara u ukupnom broju zaposlenih iznosi 63,4%. Sa druge strane, njihovo učešće u ukupnoj sumi zarada je, očekivano, nešto manje (61,06%), dok je učešće u ukupnim poreskim prihodima 57,16%. Drugim rečima, iako u ukupnom broju zaposlenih fizička lica koja primaju preko 85.001 dinar učestvuju sa 19,57%, njihovo učešće u ukupnim poreskim prihodima iznosi 27,18%.

Tabela 43: Pokazatelji nivoa fiskalnog opterećenja

Kategorija	Učešće u ukupnom broju zaposlenih	Učešće u ukupnoj sumi zarada	Učešće u ukupnim poreskim prihodima
Nisu primili zaradu	4,35%	0,79%	0,36%
Do 20.000 dinara	2,71%	1,14%	0,69%
20.001 – 25.000 din	3,13%	6,78%	5,14%
25.001 – 35.000 din	13,94%	9,11%	7,93%
35.001 – 45.000 din	14,04%	22,52%	21,70%
45.001 – 65.000 din	25,23%	20,72%	21,34%
65.001 – 85.000 din	17,03%	14,94%	16,02%
85.001 – 110.000 din	9,45%	12,74%	14,10%
110.001 – 150.000 din	6,04%	11,25%	12,72%
150.001 i više din	4,08%	0,79%	0,36%

Izvor: Autor

Konačno, u poslednjem koraku analize postojećeg stanja iznosimo procene prosečnih neto zarada zaposlenih koji potpadaju pod različite kategorije, formirane s obzirom na visinu bruto zarade. Do ovih podataka smo došli tako što smo sumu neto zarada za datu kategoriju, preostalu nakon što se iz sume bruto zarada izdvoje odgovarajući iznosi plaćenih poreza i doprinosa, podelili sa brojem zaposlenih koji se nalaze u toj kategoriji. Rezultati ove analize prikazani su u Tabeli 44.

Tabela 44: Prosečna neto zarada u različitim platnim razredima

Kategorija	Prosečna bruto zarada	Prosečan iznos poreza	Prosečan iznos doprinosa	Prosečna neto zarada
Do 20.000 dinara	18.000	676	3.582	13.742
20.001 – 25.000 din	22.500	1.126	4.478	16.897
25.001 – 35.000 din	30.000	1.876	5.970	22.154
35.001 – 45.000 din	40.000	2.876	7.960	29.164
45.001 – 65.000 din	55.000	4.376	10.945	39.679
65.001 – 85.000 din	75.000	6.376	14.925	53.699
85.001 – 110.000 din	97.500	8.626	19.402	69.472
110.001 – 150.000 din	130.000	11.876	25.870	92.254
150.001 i više din	170.000	15.876	33.830	120.294

Izvor: Autor

Ukratko, analiza postojećeg stanja vodi zaključku da država mesečno ubira približno 72 miliona evra na osnovu poreza na zarade fizičkih lica, ne računajući pri tom komplementarnu komponentu, odnosno dodatno godišnje oporezivanje lica čije su zarade tri puta veće u odnosu na prosečne. Pored toga, rezultati ukazuju na to da poreski obveznici sa višim nivoima zarada plaćaju viši iznos poreza kako u apsolutnom iznosu (videti treću kolonu Tabele 42), tako i u relativnom u smislu visine efektivne poreske stope (četvrta kolona Tabele 42), što je u skladu sa principom vertikalne pravičnosti. Iako je postojeći model oporezivanja u načelu proporcionalnog tipa, vertikalna pravičnost ostvarena je uvođenjem neoporezivog dela na osnovu prava na lični odbitak.

Podaci prikazani u tabelama 41, 42, i 43 biće korišćeni u nastavku kao osnova za poređenje postojećeg sistema oporezivanja sa alternativnim vidovima ubiranja poreza.

4.3.3 Alternativni modeli oporezivanja dohotka građana

U ovom odeljku ćemo se baviti prikazom i analizom efekata uvođenja alternativnih modela oporezivanja zarada. Razmotrićemo ukupno šest scenarija, od kojih se prva četiri odnose na proporcionalni model oporezivanja i postojanje jedinstvene nominalne stope poreza na zarade, dok preostala dva podrazumevaju uvođenje diferenciranih poreskih stopa (tzv. progresivno oporezivanje).

Scenario 1: Proporcionalni porez od 12%, uz zadržavanje neoporezivog cenzusa na zarade (11.242 dinara)

Prema prvom scenariju, sistem oporezivanja zarada fizičkih lica u Srbiji bi u svemu ostao isti, osim u visini nominalne poreske stope na zaradu, koja bi sa 10% bila povećana na 12%.⁶⁷ Efekti ove promene prikazani su u Tabeli 45 na narednoj strani.

Rezultati ukazuju na to da bi primenom ovog sistema moglo doći do povećanja prihoda po osnovu oporezivanja zarada za 1.729.956.619 dinara (približno 14.416.000 evra) mesečno, odnosno za 20.759.479.428 dinara (približno 173.000.000 evra) na godišnjem nivou, što je za 20% više u odnosu na prihode prikupljene na osnovu postojećeg sistema oporezivanja. Na mesečnom nivou, zaposleni bi plaćali u proseku 6.106 dinara na ime poreza na zarade, što je za 1.018 dinara više u odnosu na postojeće stanje.

Naravno, takvo povećanje državnih prihoda bilo bi praćeno posledičnim smanjenjem neto zarada. Međutim, iako bi se masa poreza na zarade i visina prosečnog poreza uvećale unutar svakog platnog razreda, smanjenje neto zarada ne bi bilo isto u svim kategorijama formiranih s obzirom na visinu prihoda. Naime, lica sa najnižim primanjima (do 20.000) u proseku bi plaćala 135 dinara više mesečno na ime poreza na zarade, što bi dovelo do umanjivanja njihovih neto zarada za samo 1%, dok bi zaposleni sa najvišim primanjima (preko 150.000 dinara) plaćali u proseku porez koji je viši za 3.175 dinara, što bi dovelo do realnog umanjivanja njihovih neto zarada za 2,64%. Prema ovom modelu, prosečna neto zarada bi iznosila 43.263 dinara, što predstavlja umanjjenje od 2,35% u odnosu na trenutno stanje.

Prosečna efektivna poreska stopa primenjena na zarade bi u ovom slučaju iznosila 9,24%, što je za 1,54 procentne jedinice više u odnosu na postojeće stanje. Međutim, treba primetiti da bi se ovakvom promenom sistema oporezivanja zadržala vertikalna pravičnost, kako u apsolutnom smislu, tako i u relativnom – što se ogleda u vrednostima efektivnih poreskih stopa u različitim platnim razredima (na primer, EKS u

⁶⁷Stopa od 12% je najduže i trajala od uvođenja aktuelnog zakona 2001. godine, drugom izmenom zakona: Zakon o izmenama i dopunama Zakona o porezu na dohodak građana („Sl. glasnik RS”, br. 62/06), član 16 (primena od 01.01.2007. godine do 30.05.2013. godine). Zarada iz čl. 13. do 14b Zakona oporezovala se po stopi od 12%.

kategoriji primanja do 20.000 iznosi 4,51%, u kategoriji primanja od 45.001-65.000 dinara iznosi 9,55%, dok u kategoriji primanja iznad 150.000 iznosi 11,21%).

Tabela 45: Efekti povećanja jedinstvene nominalne stope poreza na zarade sa 10% na 12% (neoporezivi deo isti – 11.242 RSD)

Kategorija (RSD)	Masa poreza na zarade		Prosečan porez		Efektivna stopa		Neto zarade		
	Vrednost	Razlika	Vrednost	Razlika	Vrednost	Razlika	Masa	Prosek	Razlika
Do 20.000	37.407.963	+6.234.660	811	+135	4,51%	+0,75%	627.665.541	13.607	-0,99%
20.001 – 25.000	71.977.798	+11.996.300	1.351	+225	6,00%	+1,00%	888.242.980	16.672	-1,35%
25.001 – 35.000	533.279.436	+88.879.906	2.251	+375	7,50%	+1,25%	5.159.715.924	21.779	-1,72%
35.001 – 45.000	823.502.585	+137.250.431	3.451	+575	8,63%	+1,44%	6.822.202.615	28.589	-2,01%
45.001 – 65.000	2.252.604.079	+375.434.013	5.251	+875	9,55%	+1,59%	16.646.506.316	38.804	-2,26%
65.001 – 85.000	2.214.937.618	+369.156.270	7.651	+1.275	10,20%	+1,70%	15.176.654.732	52.424	-2,43%
85.001 – 110.000	1.662.343.474	+277.057.246	10.351	+1.725	10,62%	+1,77%	10.879.958.831	67.747	-2,55%
110.001 – 150.000	1.463.302.824	+243.883.804	14.251	+2.375	10,96%	+1,83%	9.228.869.706	89.879	-2,64%
150.001 i više	1.320.383.936	+220.063.989	19.051	+3.175	11,21%	+1,87%	8.117.286.424	117.119	-2,71%
Ukupno	10.379.739.712	+1.729.956.619	6.106	+1.018	9,24%	+1,54%	73.547.103.069	43.263	-2,35%

Scenario 2: Proporcionalni porez od 15%, uz zadržavanje neoporezivog cenzusa na zarade (11.242 dinara)

Izvor: Kalkulacije autora

Drugim scenarijom je predviđeno povećanje jedinstvene nominalne poreske stope sa 10% na 15%, uz zadržavanje istog iznosa za lični odbitak (11.242 dinara). Podaci o efektima ovog alternativnog modela oporezivanja nalaze se na narednoj strani, u Tabeli 46.

Na mesečnom nivou, primenom ovog scenarija bi došlo do uvećanja prihoda po osnovu oporezivanja zarada za 4.324.891.547 dinara (približno 36.000.000 evra), dok bi na godišnjem nivou to uvećanje iznosilo čak 51.898.698.564 dinara (približno 432.000.000 evra), što je 50% više u odnosu na postojeće stanje. Zaposleni bi plaćali u proseku 7.632 dinara mesečno na ime poreza na zarade, odnosno 2.544 dinara više.

Ipak, apsolutni iznos plaćenog poreza razlikovao bi se između platnih razreda – lica sa najnižim primanjima (do 20.000 dinara) plaćala bi u proseku 1.014 dinara poreza mesečno, dok bi lica sa najvišim primanjima (preko 150.000 dinara) plaćala u proseku 7.938 dinara mesečno. Slično tome, prosečna neto zarada bi opala za 6,10% i iznosila 41.737 dinara, pri čemu smanjenje ne bi bilo proporcionalno, odnosno najveće efekte izmene poreskog sistema bi osetila lica sa najvišim primanjima, čija bi neto zarada bila umanjena za 7%, dok bi umanjena u najnižem razredu bila samo 2,5%.

Efektivna poreska stopa bi takođe porasla, u proseku za 3,85 procentnih jedinica, sa postojećih 7,70% na 11,55%. Povećanje bi, međutim, bilo progresivno – najmanje u nižim platnim razredima, a najviše u kategoriji zaposlenih sa najvišim primanjima (na primer EKS u kategoriji primanja do 20.000 iznosi 5.63%, u kategoriji primanja od 45.001-65.000 dinara iznosi 11.93%, dok u kategoriji primanja iznad 150.000 iznosi 14.01%). Time bi se očuvao princip vertikalne pravičnosti i u ovom sistemu oporezivanja.

Tabela 46: Efekti povećanja jedinstvene nominalne stope poreza na zarade sa 10% na 15% (neoporezivi deo isti – 11.242 RSD)

Kategorija (RSD)	Masa poreza na zarade		Prosečan porez		Efektivna stopa		Neto zarade		
	Vrednost	Razlika	Vrednost	Razlika	Vrednost	Razlika	Masa	Prosek	Razlika
Do 20.000	46.759.954	+15.586.651	1.014	+338	5,63%	+1,88%	618.313.550	13.404	-2,52%
20.001 – 25.000	89.972.247	+29.990.749	1.689	+563	7,51%	+2,50%	870.248.530	16.334	-3,45%
25.001 – 35.000	666.599.294	+222.199.765	2.814	+938	9,38%	+3,13%	5.026.396.066	21.216	-4,42%
35.001 – 45.000	1.029.378.231	+343.126.077	4.314	+1.438	10,78%	+3,59%	6.616.326.969	27.726	-5,19%
45.001 – 65.000	2.815.755.099	+938.585.033	6.564	+2.188	11,93%	+3,98%	16.083.355.296	37.491	-5,84%
65.001 – 85.000	2.768.672.023	+922.890.674	9.564	+3.188	12,75%	+4,25%	14.622.920.327	50.511	-6,31%
85.001 – 110.000	2.077.929.343	+692.643.114	12.939	+4.313	13,27%	+4,42%	10.464.372.962	65.159	-6,62%
110.001 – 150.000	1.829.128.530	+609.709.510	17.814	+5.938	13,70%	+4,57%	8.863.044.000	86.316	-6,88%
150.001 i više	1.650.479.920	+550.159.973	23.814	+7.938	14,01%	+4,67%	7.787.190.440	112.356	-7,06%
Ukupno	12.974.674.640	+4.324.891.547	7.632	+2.544	11,55%	+3,85%	70.952.168.141	41.737	-6,10%

Scenario 3: Proporcionalni porez od 15%, uz povećanje iznosa neoporezivog cenzusa na zarade (20.000 dinara)

Izvor: Kalkulacije autora

Ovaj scenario istovetan je prethodnom po visini jedinstvene nominalne poreske stope, ali se od njega razlikuje po visini neoporezivog cenzusa na zarade, koji bi sa postojećih 11.242 dinara bio povećan na 20.000 dinara⁶⁸, što bi za posledicu trebalo da ima slabije poresko opterećenje nižih platnih razreda, o čemu svedoče i podaci prikazani u Tabeli 47. Naime, prema ovom sistemu oporezivanja, prosečna neto zarada u nižim platnim kategorijama bi se uvećala, i to za 4,69% u kategoriji zaposlenih čija su primanja do 20.000 dinara, 4,25% u kategoriji sa primanjima od 20.001 do 25.000 dinara, a 1,67% u razredu oivičenim primanjima od 25.001 do 35.000 dinara. Sa druge strane, u višim platnim razredima bi masa naplaćenih poreza na zarade bila uvećana (u rasponu od 0,43% do 5,83%), a samim tim bi bila niža i prosečna neto zarada zaposlenih sa višim primanjima. Posmatrano na nivou populacije, prosečna neto zarada bi pala za približno 3%, na 42.985 dinara.

Pored toga, primenom ovog scenarija bi došlo do uvećanja prihoda po osnovu oporezivanja zarada za 2.202.623.532 dinara (približno 18.355.196 evra), dok bi na godišnjem nivou to uvećanje iznosilo 26.431.482.384 dinara (približno 220.000.000 evra), odnosno 25,46% više nego što je trenutno slučaj. Zaposleni bi plaćali u proseku 6.384 dinara mesečno na ime poreza na zarade, što je za 1.296 dinara više u odnosu na postojeće stanje. Međutim, ovo povećanje bi se najviše odrazilo na zarade zaposlenih koji primaju preko 150.000 dinara, čija bi prosečna visina poreza bila 22.500 dinara, što je za 6.624 dinara više nego u postojećem sistemu. Nasuprot tome, radnici sa najnižim primanjima bili bi u potpunosti oslobođeni plaćanja poreza na zarade s obzirom na to da je vrednost ličnog odbitka jednaka gornjem pragu njihovog razreda (20.000 dinara)⁶⁹.

⁶⁸ Iznos koji je u primeni do 31.01.2021. godine je 16.300 i donet je shodno članu 15a Zakona o porezu na dohodak građana ("Sl. glasnik RS", br. 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, 112/15, 113/17, 95/18, 86/19 - u daljem tekstu: Zakon) neoporeziv iznos zarade je 16.300,00 dinara i primenjuje se kod obračuna i plaćanja poreza na zarade i naknade zarade od 1. januara 2020. godine.

⁶⁹ Lični odbitak je niži od minimalne zarade u Srbiji, jer se minimalac može kratati između 21,6-31,7 hiljada dinara. Naime, po osnovu člana 112. stav 2. Zakona o radu ("Sl. glasnik RS", br. 24/05, 61/05, 54/09, 32/13, 75/14, 13/17-US, 113/17, 95/18 - dr. propis) Vlada Republike Srbije je donela Odluku o visini minimalne cene rada za period januar-decembar 2020. godine. Prema ovoj Odluci: Minimalna cena rada, bez poreza i doprinosa za obavezno socijalno osiguranje za period januar-decembar 2020. godine iznosi 172,54 dinara (neto), po radnom času. Odluka je objavljena u "Sl. glasniku RS", br. 65/19 od 13. septembra 2019. godine. Pa tako u februaru 2020. Prema kalkulaciji sa najmenja radnih dana u godini (20 dana) neto zarada bi bila 27.606,40, dok u julu i decembru gde je broj mogućih časova rada u mesecu neto zarada bi bila 31.747,36

Prosečna efektivna poreska stopa bi porasla za 1,20 procentnih jedinica, sa postojećih 7,70% na 8,90%. I dok u prva tri platna razreda beležimo smanjenje EKS, u narednih šest beležimo rast EKS. U najnižem platnom razredu EKS bi prema ovom scenariju iznosila 0%, u narednom (20.001 – 25.000) bi iznosila 1,67%, sve do najvišeg razreda u kojem bi EKS iznosila 13,24%. Takva progresivnost u skladu je sa principima vertikalne pravičnosti.

Tabela 47: Efekti povećanja jedinstvene nominalne stope poreza na zarade na 15% (neoporezivi deo povećan na 20.000 RSD)

Kategorija (RSD)	Masa poreza na zarade		Prosečan porez		Efektivna stopa		Neto zarade		
	Vrednost	Razlika	Vrednost	Razlika	Vrednost	Razlika	Masa	Prosek	Razlika
Do 20.000	0	-31.173.302	0	-676	0,00%	-3,75%	665.073.504	14.418	+4,69%
20.001 – 25.000	19.979.625	-40.001.873	375	-751	1,67%	-3,34%	940.241.153	17.648	+4,25%
25.001 – 35.000	355.368.000	-89.031.530	1.500	-376	5,00%	-1,25%	5.337.627.360	22.530	+1,67%
35.001 – 45.000	715.890.000	+29.637.846	3.000	+124	7,50%	+0,31%	6.929.815.200	29.040	-0,43%
45.001 – 65.000	2.252.192.250	+375.022.184	5.250	+874	9,55%	+1,59%	16.646.918.145	38.805	-2,25%
65.001 – 85.000	2.388.358.500	+542.577.152	8.250	+1.874	11,00%	+2,50%	15.003.233.850	51.825	-3,62%
85.001 – 110.000	1.866.951.750	+481.665.522	11.625	+2.999	11,92%	+3,08%	10.675.350.555	66.473	-4,51%
110.001 – 150.000	1.694.236.500	+474.817.480	16.500	+4.624	12,69%	+3,56%	8.997.936.030	87.630	-5,28%
150.001 i više	1.559.430.000	+459.110.054	22.500	+6.624	13,24%	+3,90%	7.878.240.360	113.670	-5,83%
Ukupno	10.852.406.625	+2.202.623.532	6.384	+1.296	8,90%	+1,21%	73.074.436.157	42.985	-3,01%

Scenario 4: Proporcionalni porez od 18%, uz povećanje iznosa neoporezivog cenzusa na zarade na 20.000 dinara

Izvor: Kalkulacije autora

Prema četvrtom scenariju, sistem oporezivanja zarada fizičkih lica u Srbiji bi podrazumevao povećanje nominalne poreske stope sa 10% na 18%, uz povećanje neoporezivog cenzusa na zarade sa 11.242 na 20.000 dinara. Razlog za povećanje neoporezivog iznosa proizilazi iz istraživanja da je linija siromaštva u 2016. godini iznosila je 11.694 dinara mesečno po potrošačkoj jedinici (dakle granica je iznad

neoporezivog iznosa), pa bi svako lice koje ima mesečnu potrošnju ispod tog iznosa spada(lo) u kategoriju apsolutno siromašnih. Pod pretpostavkom da u domaćinstvu oba roditelja rade, da se raspodeljuju resursi i zajednički koriste prema OECD skali ekvivalencije svako odraslo lice u domaćinstvu, „troši” 70% od iznosa koje bi odraslo lice „trošilo” da živi samo. Za dete do 14 godina starosti primenjuje se ponder 50%. tako bi domaćinstvo sa četiri člana u Srbiji (dva roditelja i dvoje dece ispod 15 godina) u 2016. godini smatralo se siromašnim ukoliko imaju mesečnu potrošnju manju od 31.574 dinara. Efekti ovih promena prikazani su u Tabeli 48 na narednoj strani.

Ovakvim načinom oporezivanja došlo bi do povećanja prihoda po osnovu oporezivanja zarada za 4.373.104.857 dinara (približno 35.500.000 evra) mesečno, odnosno za 52.477.258.284 dinara (približno 444.000.000 evra) na godišnjem nivou, što je za 50,58% više u odnosu na prihode prikupljene na osnovu postojećeg sistema oporezivanja. Na mesečnom nivou, zaposleni bi plaćali u proseku 7.661 dinara na ime poreza na zarade, što je za 2.572 dinara više u odnosu na postojeće stanje. Ovakvo povećanje državnih prihoda bilo bi praćeno smanjenjem neto zarada u višim platnim razredima (na primer, primanja veća od 150.000 dinara bila bi umanjena u proseku za 10%), ali i povećanjem zarada u najnižim razredima (na primer, u razredu zarada do 20.000 dinara došlo bi do povećanja od 4,7%). Prema ovom modelu, prosečna neto zarada bi iznosila 41.708 dinara.

Prosečna efektivna poreska stopa primenjena na zarade bi u ovom slučaju iznosila 10,68%, što je za 2,98 procentne jedinice više u odnosu na postojeće stanje. Međutim, treba primetiti da bi se ovakvom promenom sistema oporezivanja zadržala vertikalna pravičnost, kako u apsolutnom smislu, tako i u relativnom – što se ogleda u vrednostima efektivnih poreskih stopa u različitim platnim razredima. Na primer, EKS u kategoriji primanja do 20.000 iznosi 0%, u kategoriji primanja od 45.001-65.000 dinara iznosi 11,45%, dok u kategoriji zarada iznad 150.000 dinara iznosi 15,88%.

Tabela 48: Efekti povećanja jedinstvene nominalne stope poreza na zarade na 18%
(neoporezivi deo povećan na 20.000 RSD)

Kategorija (RSD)	Masa poreza na zarade		Prosečan porez		Efektivna stopa		Neto zarade		
	Vrednost	Razlika	Vrednost	Razlika	Vrednost	Razlika	Masa	Prosek	Razlika
Do 20.000	0	-31.173.302	0	-676	0,00%	-3,75%	665.073.504	14.418	+4,69%
20.001 – 25.000	23.975.550	-36.005.948	450	-676	2,00%	-3,00%	936.245.228	17.573	+3,85%
25.001 – 35.000	426.441.600	-17.957.930	1.800	-76	6,00%	-0,25%	5.266.553.760	22.230	+0,34%
35.001 – 45.000	859.068.000	+172.815.846	3.600	+724	9,00%	+1,81%	6.786.637.200	28.440	-2,55%
45.001 – 65.000	2.702.630.700	+825.460.634	6.300	+1.924	11,45%	+3,50%	16.196.479.695	37.755	-5,10%
65.001 – 85.000	2.866.030.200	+1.020.248.852	9.900	+3.524	13,20%	+4,70%	14.525.562.150	50.175	-7,02%
85.001 – 110.000	2.240.342.100	+855.055.872	13.950	+5.324	14,31%	+5,46%	10.301.960.205	64.148	-8,30%
110.001 – 150.000	2.033.083.800	+813.664.780	19.800	+7.924	15,23%	+6,10%	8.659.088.730	84.330	-9,40%
150.001 i više	1.871.316.000	+770.996.054	27.000	+11.124	15,88%	+6,54%	7.566.354.360	109.170	- 10,19%
Ukupno	13.022.887.950	4.373.104.857	7.661	+2.572	10,68%	2,99%	70.903.954.832	41.708	-6,17%

Scenario 5: Progresivni porez (0, 7, 14, 20) – zarade do 20.000 dinara se oporezuju nultom stopom, od 20.001 do 45.000 stopom od 7%, od 45.001 do 85.000 dinara stopom od 14%, a iznad 85.001 dinara stopom od 20%

Izvor: Kalkulacije autora

Peti i šesti scenario podrazumevaju primenu diferenciranih poreskih stopa, odnosno progresivnog načina oporezivanja, pri čemu se za jedan razred primenjuje više stopa. Naime, zarade na najnižem nivou se u oba scenarija oporezuju nultom stopom (što odgovara visini neoporezivog cenzusa od 20.000 dinara), a zarade iz svakog narednog raspona se oporezuju višom stopom i to samo za iznos iznad gornje granice prethodnog raspona oporezovane zarade.

Konkretno, peti scenario čiji su efekti prikazani u Tabeli 49 podrazumeva nulto oporezivanje u najnižem platnom razredu, primenu poreske stope od 7% na deo zarada u rasponu od 20.001 do 45.000 dinara, 14% na deo zarada u rasponu od 45.001 do 85.000 dinara i stope od 20% na iznose iznad 85.001 dinara. U tom smislu, porez na

zarade lica čija je bruto zarada npr. 100.000 bio bi ukupno 8.775 dinara, prema sledećem obračunu:

0 – 20.000	0%	0 din
20.001 – 45.000	7%	$25.000 * 0,07 = 175$ din
45.001 – 85.000	14%	$40.000 * 0,14 = 5.600$ din
85.001 – 100.000	20%	$15.000 * 0,20 = 3.000$ din

Izvor: Autor

Primenom ovog scenarija bi došlo do smanjenja prihoda po osnovu oporezivanja zarada za 118.335.968 dinara (približno milion evra) mesečno, dok bi na godišnjem nivou to smanjenje bilo 1.420.031.616 dinara (približno 12 miliona evra), odnosno 1,36% niže nego trenutno. Zaposleni bi plaćali u proseku 5.018 dinara mesečno na ime poreza na zarade, što je za 70 dinara manje u odnosu na postojeće stanje. Apsolutni iznos plaćenog poreza razlikovao bi se između platnih razreda – i dok lica sa najnižim primanjima (do 20.000 dinara) ne bi plaćala porez na zarade, lica sa najvišim primanjima (preko 150.000 dinara) plaćala bi u proseku 24.350 dinara mesečno. Prosečna neto zarada bi porasla za 0,16% i iznosila 44.350 dinara, pri čemu bi povećanje bilo najveće u najnižim platnim razredima, dok bi zaposleni čija je bruto zarada iznad 80.000 dinara zabeležili smanjenje neto zarade.

Tabela 49: Efekti uvođenja progresivnog poreza (0%, 7%, 14%, 20%)

Kategorija (RSD)	Masa poreza na zarade		Prosečan porez		Efektivna stopa		Neto zarade		
	Vrednost	Razlika	Vrednost	Razlika	Vrednost	Razlika	Masa	Prosek	Razlika
Do 20.000	0	-31.173.302	0	-676	0,00%	-3,75%	665.073.504	14.418	+4,69%
20.001 – 25.000	9.323.825	-50.657.673	175	-951	0,78%	-4,23%	950.896.953	17.848	+5,33%
25.001 – 35.000	165.838.400	-278.561.130	700	-1.176	2,33%	-3,92%	5.527.156.960	23.330	+5,04%
35.001 – 45.000	334.082.000	-352.170.154	1.400	-1.476	3,50%	-3,69%	7.311.623.200	30.640	+4,82%
45.001 – 65.000	1.351.315.350	-525.854.716	3.150	-1.226	5,73%	-2,23%	17.547.795.045	40.905	+3,00%
65.001 – 85.000	1.722.513.100	-123.268.248	5.950	-426	7,93%	-0,57%	15.669.079.250	54.125	+0,79%
85.001 – 110.000	1.581.890.300	+196.604.072	9.850	+1.224	10,10%	+1,26%	10.960.412.005	68.248	-1,79%
110.001 – 150.000	1.678.834.350	+459.415.330	16.350	+4.474	12,58%	+3,44%	9.013.338.180	87.780	-5,10%
150.001 i više	1.687.649.800	+587.329.854	24.350	+8.474	14,32%	+4,98%	7.750.020.560	111.820	-7,58%
Ukupno	8.531.447.125	-118.335.968	5.018	-70	6,21%	-1,49%	75.395.395.657	44.350	+0,16%

Scenario 6: Progresivni porez (0, 10, 20) – zarade do 20.000 dinara se oporezuju nultom stopom, od 20.001 do 65.000 stopom od 10% i iznad 65.001 dinara stopom od 20%

Izvor: Kalkulacije autora

Poslednji scenario takođe podrazumeva primenu progresivnog modela oporezivanja uz nulto oporezivanje u najnižem platnom razredu, primenu poreske stope od 10% na deo zarada u rasponu od 20.001 do 65.000 dinara, a 20% na deo zarada iznad 65.001 dinara. U tom smislu, porez na zarade fizičkog lica čija je bruto zarada npr. 100.000 bio bi ukupno 11.500 dinara prema sledećem obračunu:

0 – 20.000	0%	0 din
20.001 – 65.000	10%	$45.000 * 0,10 = 4.500$ din
65.001 – 100.000	20%	$35.000 * 0,20 = 7.000$ din

Izvor: Autor

Na mesečnom nivou, primenom ovog scenarija bi došlo do uvećanja prihoda po osnovu oporezivanja zarada za 791.756.657 dinara (približno 6.600.000 evra), dok bi na godišnjem nivou to uvećanje iznosilo 9.501.079.884 dinara (približno 79.000.000 evra), 9,15% više u odnosu na trenutni iznos naplaćenog poreza. Zaposleni bi plaćali u proseku 5.554 dinara mesečno na ime poreza na zarade, što je za 466 dinara više u odnosu na postojeće stanje. Ipak, apsolutni iznos plaćenog poreza razlikovao bi se između platnih razreda – lica sa najnižim primanjima (do 20.000 dinara) bila bi oslobođena plaćanja poreza na zarade, lica čija su primanja između 45.001 i 65.000 dinara bi u proseku plaćala 3.500 mesečno na ime poreza na zarade, dok bi lica sa najvišim primanjima (preko 150.000 dinara) plaćala u proseku čak 25.000 dinara mesečno.

Prosečna neto zarada bi opala za 1,06% i iznosila bi 43.815 dinara, pri čemu smanjenje ne bi bilo proporcionalno, odnosno najveće efekte izmene poreskog sistema bi osetila lica sa najvišim primanjima, čija bi neto zarada bila umanjena za 8,7%, dok bi niži razredi zapravo imali povećanje neto zarade.

Efektivna poreska stopa bi bila smanjena, u proseku za 0,62 procentnih jedinica, sa postojećih 7,7% na 7,08%. Realno smanjenje, međutim, bilo bi ostvareno u slučaju zarada iznosa do 65.000 dinara, dok bi veće zarade bile opterećenije većom EKS od postojeće.

Tabela 50: Efekti uvođenja progresivnog poreza (0%, 10%, 20%)

Kategorija (RSD)	Masa poreza na zarade		Prosečan porez		Efektivna stopa		Neto zarade		
	Vrednost	Razlika	Vrednost	Razlika	Vrednost	Razlika	Masa	Prosek	Razlika
Do 20.000	0	-31.173.302	0	-676	0,00%	-3,75%	665.073.504	14.418	+4,69%
20.001 – 25.000	13.319.750	-46.661.748	250	-876	1,11%	-3,89%	946.901.028	17.773	+4,93%
25.001 – 35.000	236.912.000	-207.487.530	1.000	-876	3,33%	-2,92%	5.456.083.360	23.030	+3,80%
35.001 – 45.000	477.260.000	-208.992.154	2.000	-876	5,00%	-2,19%	7.168.445.200	30.040	+2,92%
45.001 – 65.000	1.501.461.500	-375.708.566	3.500	-876	6,36%	-1,59%	17.397.648.895	40.555	+2,16%
65.001 – 85.000	1.881.737.000	+35.955.652	6.500	+124	8,67%	+0,17%	15.509.855.350	53.575	-0,23%
85.001 – 110.000	1.766.578.000	+381.291.772	11.000	+2.374	11,28%	+2,44%	10.775.724.305	67.098	-3,54%
110.001 – 150.000	1.796.917.500	+577.498.480	17.500	+5.624	13,46%	+4,33%	8.895.255.030	86.630	-6,49%
150.001 i više	1.767.354.000	+667.034.054	25.500	+9.624	15,00%	+5,66%	7.670.316.360	110.670	-8,70%
Ukupno	9.441.539.750	+791.756.657	5.554	+466	7,08%	-0,62%	74.485.303.032	43.815	-1,06%

Izvor: Kalkulacije autora

4.3.4 Efekti primene alternativnih modela poreza na dohodak u Srbiji

U ovom poglavlju smo najpre analizirali postojeći model oporezivanja dohodaka građana u Srbiji na primeru poreza na zarade, služeći se realnim podacima prikupljenim u septembru 2014. godine u okviru *Polugodišnjeg istraživanja o zaposlenima i o zaradama zaposlenih* koje sprovodi Republički zavod za statistiku Srbije na reprezentativnom uzorku privrednih društava, preduzeća, ustanova, zadruga i drugih organizacija koje su uvedene u Statistički poslovni registar. Na osnovu uzorkovanih podataka izvedene su procene broja zaposlenih po kategorijama visine zarade u populaciji.

Rezultati ukazuju na to da nešto manje od dve trećine zaposlenih ima zaradu koja je niža od prosečne, što sugerise da je distribucija zarada pomerena ulevo. Ukupna procenjena masa bruto zarada bila je približno 105 milijardi dinara (oko 875 miliona evra), što u proseku iznosi 61.634 dinara bruto, odnosno 44.280 dinara neto zarade, što

odgovara zvaničnim podacima za prošlu godinu.⁷⁰ Ukupni prikupljeni mesečni porezi na zarade u Srbiji iznosili su 8.649.783.093 dinara (približno 72 miliona evra).

Iako je postojeći model oporezivanja u načelu proporcionalnog tipa, vertikalna pravičnost ostvarena je putem indirektnog progresivnosti uvođenjem neoporezivog dela na osnovu prava na lični odbitak. Indikatori fiskalnog opterećenja (iako u ukupnom broju zaposlenih fizička lica koja primaju preko 85.001 dinar učestvuju sa 19,57%, njihovo učešće u ukupnim poreskim prihodima iznosi 27,18%) i evidentna progresivnost efektivnih poreskih stopa ukazuju na to da postojanje neoporezivog cenzusa vodi vertikalnoj pravičnosti. I dok horizontalni aspekt poreske pravičnosti podrazumeva da poreski obveznici koji imaju iste nivoe dohotka plaćaju jednak iznos poreza, vertikalna pravičnost podrazumeva da poreski obveznici sa višim nivoima dohotka plaćaju viši iznos poreza, ne samo u apsolutnom, već i u relativnom iznosu. Poreski sistemi u kojima se primenjuju proporcionalne poreske stope zasnovani su na načelu horizontalne pravičnosti, dok progresivni poreski sistemi u osnovi imaju načelo vertikalne pravičnosti. Ipak, treba imati u vidu da indirektno progresivno oporezivanje postoji i onda kada pored jedinstvene poreske stope postoji i fiksni neoporezivi deo dohotka, i tada se različiti platni razredi oporezuju po različitim efektivnim poreskim stopama.

Osnovni cilj reforme poreske politike je osiguranje potrebnog iznosa poreskih prihoda, uz odgovarajuće ekonomske efekte. Ciljano oporezivanje većih dohodaka omogućava uvođenje različitih poreskih olakšica (poput prava na lični odbitak) i oslobođenja u cilju stvaranja što veće pravičnosti u oporezivanju. Progresivnim oporezivanjem se postižu snažni stabilizacioni efekti na privredu, s obzirom na to da progresivni porezi imaju anticiklično dejstvo na privredna kretanja. Nasuprot progresivnih, proporcionalni porezi su objektivniji. Takođe, praksa je pokazala da se povećava i pritisak na određene kategorije, koje su visoko oporezovane, da rade u zoni sive ekonomije. Za sprovođenje sintetičkog oporezivanja neophodna je profesionalna

⁷⁰Slični podaci se dobijaju i u Fiskalnoj strategiji za 2015. godinu sa projekcijama za 2016. i 2017. godinu („Sl. glasnik RS”, br. 15/15), naime ako se analizira tabela 5. Prihodi, rashodi i rezultat sektora države u 2014. godini – inicijalni budžet, procena zasnovana na rebalansu (143,2 mlrd dinara) i izvršenje u prvih deset meseci, u mlrd RSD: i na taj iznos primeni udeo od 77%, koliko dominiraju prihodi od poreza na zarade u odnosu na ostale oporezovane cedule, dolazi se do približne cifre.

poreska uprava, što i sama Vlada Republika Srbije priznaje da nije postignuto:⁷¹ „Visok nivo sive ekonomije, koja negativno utiče na budžetski deficit i uslove poslovanja i investiranja, u znatnoj meri je posledica neefikasnog mehanizma kontrole, utvrđivanja i naplate poreza i drugih javnih prihoda. Neadekvatna organizacija rada Poreske uprave i procesa u njoj, sa neodgovarajućim obimom i strukturom ljudskih resursa i nepostojanjem odgovarajućeg sistema za procenu rizika, onemogućivali su da se ograničeni resursi usmere na obveznike koji su najskloniji nepoštovanju poreskih propisa. sa druge strane, dosadašnji način funkcionisanja Poreske uprave često je imao negativne efekte na poreske obveznike koji u potpunosti i na vreme izvršavaju svoje obaveze prema državi, kroz neujednačenu praksu tumačenja poreskih propisa, komplikovane administrativne procedure što sve zajedno dovodi do rasta rizika i troškova poslovanja u Srbiji”. Pored toga, smatra se da proporcionalni porezi imaju povoljniji uticaj poreskim obveznicima da se više radno naprežu, s druge strane destimulišu progresivni porezi. Konačno, proporcionalno oporezivanje zahteva manje administrativne kapacitete, kako bi sistem nesmetano funkcionisao, jer se smanjuje vreme i trošak popunjavanja poreskih obrazaca koji su mnogo jednostavniji.

U ovom poglavlju smo analizirali i kakve bi efekte na zarade, prikupljene poreze i efektivne poreske stope imali alternativni modeli oporezivanja dohodaka građana. Cilj analize je bio sagledavanje nekoliko varijanti izmene postojećeg proporcionalnog sistema u vidu promene visine jedinstvene poreske stope i neoporezivog dela zarade (četiri scenarija), ali i u vidu uvođenja diferenciranih stopa poreza na zarade, pri čemu se niže ostvarene zarade oporezuju sa nižom stopom kako bi se zaposlenima sa najnižim primanjima stvorile prilike za povećanje iznosa neto zarada, a samim tim i povećanje životnog standarda (dva scenarija).

Ukupno je, dakle, razmotreno šest scenarija:

- Scenario 1. Proporcionalni porez od 12%, uz zadržavanje neoporezivog cenzusa na zarade (11.242 RSD).
- Scenario 2. Proporcionalni porez od 15%, uz zadržavanje neoporezivog cenzusa na zarade (11.242 RSD).
- Scenario 3. Proporcionalni porez od 15%, uz povećanje neoporezivog cenzusa na zarade (20.000 RSD).

⁷¹ Fiskalna strategija za 2016. godinu sa projekcijama za 2017. i 2018. godinu („Sl. glasnik RS”, br. 100/15)

- Scenario 4. Proporcionalni porez od 18%, uz povećanje neoporezivog cenzusa na zarade (20.000 RSD).
- Scenario 5. Progresivni porez (0, 7, 14, 20) – zarade do 20.000 dinara se oporezuju nultom stopom, od 20.001 do 45.000 stopom od 7%, od 45.001 do 85.000 dinara stopom od 14%, a iznad 85.001 dinara stopom od 20%.
- Scenario 6. Progresivni porez (0, 10, 20) – zarade do 20.000 dinara se oporezuju nultom stopom, od 20.001 do 65.000 stopom od 10%, a iznad 65.001 dinara stopom od 20%.

Svaki od ovih scenarija je detaljno prikazan, a njegovi efekti analizirani u prethodnim pod odeljcima, dok u Tabeli 51 prikazujemo osnovne indikatore njihove primene.

Tabela 51: Osnovni pokazatelji efekata alternativnih sistema oporezivanja

	Ukupan porez na zarade (mesečno u dinarima)	Razlika u odnosu na postojeće stanje	Prosečna efektivna poreska stopa	Razlika između najvišeg i najnižeg platnog razreda	Prosečna mesečna neto zarada
Postojeće stanje	8.649.783.093	/	7,70%	5,59%	44.280
Scenario 1	10.379.739.712	+20%	9,24%	6,70%	43.263
Scenario 2	12.974.674.640	+50%	11,55%	8,38%	41.737
Scenario 3	10.852.406.625	+25,46%	8,90%	13,24%	42.985
Scenario 4	13.022.887.950	+50,55%	10,68%	15,88%	41.708
Scenario 5	8.531.447.125	-1,36%	6,21%	14,32%	44.350
Scenario 6	9.441.539.750	+9,15%	7,08%	15%	43.815

Izvor: Kalkulacije autora

U zavisnosti od ciljeva nosilaca poreske politike Srbije, različiti hipotetički scenariji mogu biti primenjeni prilikom reforme postojećeg sistema oporezivanja dohodaka građana, u kojem porez na zarade ima noseću ulogu. Naravno, ukoliko bi cilj bio značajnije povećanje ukupne mase naplaćenih poreza, bilo bi potrebno ili povećati jedinstvenu poresku stopu ili uvesti više nivoa ovih stopa u različitim platnim razredima. Međutim, treba imati u vidu da bi se na ovaj način umanjila prosečna neto zarada, što bi uticalo na životni standard stanovništva. Sa druge strane, ukoliko bi cilj bio rasterećivanje zaposlenih sa najnižim primanjima, onda bi trebalo primeniti ili neki od scenarija direktnog progresivnog oporezivanja ili delovati na visinu neoporezivog cenzusa na zarade. Predlozi proporcionalnog poreza obično kombinuju uvođenje jedinstvene poreske stope, ali sa izraženim podsticajima za širenje osnovice, dok se progresivnost, doduše indirektna postiže korišćenjem osnovnog standardnog odbitka

koji je u 2020. oko 16.300 dinara, čime scenarija od 3 i 4 imaju punu upotrebnu vrednost, tj. ne gube na aktuelnosti. Sistemi proporcionalnog poreza se smatraju jednostavnim poreskim sistemima, s obzirom da se uvođenje jedinstvene stope često kombinuje sa ukidanjem svih ili većine poreskih olakšica i poreskih kredita. Drugi argument u korist proporcionalnih poreskih sistema elaboriranih u prva četiri scenarija, je da oni smanjuju troškove poštovanja poreskih propisa od strane poreskih obveznika i omogućeno je lakše upravljanje od strane poreskih vlasti, nego što je to slučaj u sintetičkim sistemima poreza na dohodak. Naša analiza u poglavlju 4.3 je pokazala da se značajna progresivnost može postići kroz menjanje neoporezivog iznosa zarade kao osnovne poreske olakšice, čak i u okviru proporcionalnog sistema na dohodak.

Sintetički sistemi poreza na dohodak obično kombinuju raspored progresivne stope na sve izvore prihoda sa širom upotrebom poreskih olakšica, nego što je to u slučaju proporcionalnih i dualnih sistema na dohodak. Imajući u vidu da je donja tranša od 20.000 dinara u scenarijima 5. i 6. i dalje iznad neoporezovanog iznosa od 16.300, daje veliku upotrebnu vrednost za zastupnike vertikalne pravičnosti.

4.4. Kritike sadašnjeg normativnog uređenja i mogući reformski potezi

U Srbiji se iskristalisala potreba da je neophodna reforma poreskog sistema, a svakako u oblasti oporezivanja dohotka fizičkih lica. Naime, trenutno važeći, mešoviti sistem oporezivanja ne zadovoljava brojne kriterijume za vrednovanje modela oporezivanja dohotka, posebno narušeni principi horizontalne i vertikalne pravičnosti. Kod ocene vertikalne pravičnosti imamo u vidu da su prihodi iz svih izvora proporcionalno oporezovani, osim zarade, gde postoji blaga indirektna progresija u oporezivanju (16.300 dinara je neoporeziv iznos za period od 1.2.2020. do 31.1.2021. godine). Istovremeno treba imati u vidu da je i Ustavom Republike Srbije zagantovana pravičnost oporezivanja: „*Obaveza plaćanja poreza i drugih dažbina je opšta i zasniva se na ekonomskoj moći obveznika*”.

Nedostaci PDG proističu iz različitih režima oporezivanja pojedinih prihoda, tako što se na različite izvore primenjuju različite stope, a istovremeno brojna izuzeća i olakšice menjaju nivo efektivnih stopa. Veliki broj izuzetaka od opšteg režima oporezivanja, zatim „katalog od 30 + 10 vrsta prihoda socijalno-političke prirode” negativno utiču na alokativnu neutralnost poreza (član 9 i 18. Zakona o porezu na

dohodak). Tako bi ukidanje neoporezivih normiranih troškova, koje bi vodilo izjednačavanju nominalnih i efektivnih poreskih stopa pojednostavilo PDG u Srbiji i prosečni građanin bi ga jasnije razumeo. Kritiku sadašnjeg normativnog uređenja ćemo započeti sa poreskom olakšicom koja najbolje vezuje dva ključna elementa ove teze – dohodak i imovinu. Tako se, na primer, poreska olakšica omogućava na kapitalnu dobit koja se ostvari prodajom nepokretnosti, čime se ne ide u prilog realizacije principa pravičnosti i efikasnosti. Posmatrano sa aspekta načela efikasnosti, nepokretnosti bi trebalo tretirati sa poreske tačke gledišta isto kao i ostale investicije. Ipak kako većina evropskih poreskih sistema nastoji da podstakne vlasništvo nad nepokretnostima, pre svega nad stambenim objektima, putem različitih poreskih olakšica, tako i srpski fiskus kapitalnim dobicima ostvarenim prenosom uz naknadu nepokretnosti obezbeđuje privilegovani tretman. Naime, kapitalnim dobitkom se ne smatra pozitivna razlika nastala prenosom uz naknadu nepokretnosti, ukoliko su one neprekidno bile u vlasništvu obveznika barem deset godina, ako su stečene nasleđstvom ili se prenose između bračnih partnera. Za ovu olakšicu se ne može reći da ostvaruje socijalne ciljeve, jer bi inače morala da bude vezana za obveznike sa niskom ekonomskom snagom, za koje je društveno prihvatljivo da im se pruži pomoć. Dalje, navedena poreska olakšica stvara dodatnu neefikasnost alokacije na tržištu, jer favorizuje kupovinu stambenih objekata na račun drugih upotreba kapitala. Ukidanje ove poreske olakšice bio bi korak u pravcu fiskalne reafirmacije poreza na kapitalni dobitak, postizanja većeg stepena pravičnosti, efikasnosti i pravne sigurnosti (Cvjetković & Baturan 2017).

Tabela 52: Projekcija javnih prihoda Srbije u periodu 2017–2021. godine (% BDP)

Opis	2017.	2018.	2019.	2020.	2021.
JAVNI PRIHODI	41,5	41,1	39,9	39,2	38,7
Tekući prihodi	41,3	40,9	39,6	38,9	38,5
Poreski prihodi	36,1	35,8	35,3	35,1	34,9
Porez na dohodak građana	3,5	3,5	3,5	3,5	3,5
Porez na dobit pravnih lica	2,4	2,3	2,2	2,1	2
Porez na dodatu vrednost	10,1	10	9,9	10	10
Akcize	5,9	5,6	5,4	5,1	4,9
Carine	0,8	0,8	0,9	0,9	0,9
Ostali poreski prihodi	1,5	1,5	1,4	1,3	1,3
Doprinosi	11,9	12,2	12	12,1	12,3
Neporeski prihodi	5,2	5,1	4,3	3,8	3,6
Donacije	0,2	0,2	0,3	0,3	0,2

Napomena: Najznačajniji poreski prihod u kategoriji „Ostali poreski prihodi” je porez na imovinu čije učešće iznosi oko 70%.

Izvor: Fiskalna strategija za 2019. godinu sa projekcijama za 2020. i 2021. godinu

Prihode od poreza na dohodak, definisane aktuelnim Zakonom o porezu na dohodak,⁷² koji je donela Narodna skupština Republike Srbije (na drugoj sednici prvog redovnog zasedanja Narodne skupštine Republike Srbije u 2001. godini, održanoj 11. aprila 2001. godine), danas karakteriše stabilna višegodišnja projekcija da će ostati na nivou od 3,5% učešća u BDP-u (Fiskalna strategija za 2019. godinu sa projekcijama za 2020. i 2021. godinu "Sl. glasnik RS", br. 92/2018).

⁷² Koji je od tada doživeo brojne izmene, ali relativno skromne parametarske reforme već postojećeg sistema iz 2001. godine.

Tabela 53: Pregled podnetih poreskih prijava na dohodak građana za 2014. godinu

Oporeziv prihod	Broj fizičkih lica
0 – 10.000.000,00	5.820.186
10.000.000,01 – 25.000.000,00	1.832
25.000.000,01 – 50.000.000,00	463
50.000.000,01 – 75.000.000,00	82
75.000.000,01 – 100.000.000,00	48
100.000.000,01 – 150.000.000,00	41
150.000.000,01 – 200.000.000,00	20
200.000.000,01 – 250.000.000,00	4
250.000.000,01 – 300.000.000,00	3
300.000.000,01 – 350.000.000,00	1
350.000.000,01 – 400.000.000,00	2
400.000.000,01 – 450.000.000,00	1
450.000.000,01 – 500.000.000,00	1
Preko 500.000.000,00 -	8

Izvor: Ministarstvo finansija Republike Srbije, Poreska uprava dostavila pisanim putem informaciju autoru, 22.09.2015. godine

Napomena: U zaključnim razmatranjima (ograničenje empirijskih rezultata) je elaborirano odsustvo aktuelnijeg podatka

Smanjenje zarada u javnom sektoru⁷³ od decembra 2014. godine je smanjilo prihod od poreza na dohodak. Slična situacija je i sa socijalnim doprinosima, s obzirom da oni najviše zavise od kretanja mase zarada u privredi. Fiskalna strategija za 2018. godinu, sa projekcijama za 2019. i 2020. godinu, navodila je da je preovlađujući oblik poreza na dohodak upravo porez na zarade, tako da su kretanje mase zarada i zaposlenosti glavni faktori koji utiču na kretanje ovog poreskog oblika. Mere koje poreske vlasti Srbije očekuju da će uticati na nivo i oporezivanje zarada u budućem periodu su povećanja neoporezivog cenzusa i minimalne zarade. Ukidanje doprinosa za osiguranje od nezaposlenosti od 1. januara 2019 godine, po kojem se očekuje da budžet bude oštećen u visini od 12 milijardi dinara, poreske vlasti očekuju da će nadomestiti

⁷³ Zakon o privremenom uređivanju osnovica za obračun i isplatu plata, odnosno zarada i drugih stalnih primanja kod korisnika javnih sredstava („Sl. glasnik RS”, br. 116/14) u primeni od 28/10/2014

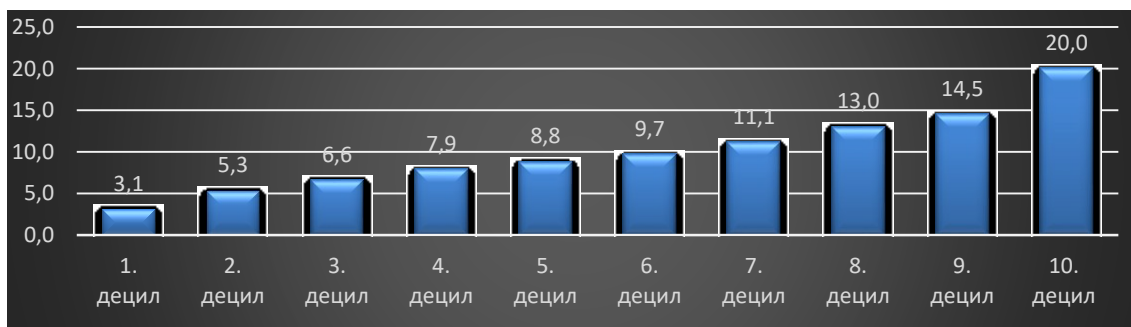
upravo povećanjem minimalne zarade (Fiskalna strategija za 2019. godinu sa projekcijama za 2020. i 2021. godinu "Sl. glasnik RS", br. 92/2018).

Stepen progresivnosti, a time i vertikalne pravičnosti je izrazito skroman. Vertikalna pravičnost se ostvaruje primenom progresivnih stopa što bi značilo da građani koji ostvaruju veći dohodak trebaju izdvajati veće iznose novca za plaćanje poreza. U poreskim propisima je regulisano da se pri oporezivanju dohotka koriste proporcionalne stope što za posledicu ima lošu ocenu vertikalne pravičnosti. U cilju ublažavanja visokog stepena vertikalne nepravičnosti i povećanja iznosa javnih prihoda, uveden je godišnji porez na dohodak građana, po progresivnim poreskim stopama, ali je njegova efikasnost veoma mala što znači da nije ispunio svoju osnovnu namenu (Kovačević, Ilić, i Damjanović 2017). U tom smislu vredno je pomena i siromašan sistem standardnih odbitaka:

1. Naime neoporeziv minimum kod oporezivanja zarada ne uzima u obzir ni troškove života, ni kretanje prosečne zarade u državi, ni egzistencijalne, ni socijalne potrebe zaposlenog. Dovoljno je podsetiti da je za 2020. godinu to svega 16.300 dinara.
2. Standardnom odbitku kod godišnjeg poreza na dohodak za poreskog obveznika i izdržavanog člana porodice.

Uvođenje neoporezivog iznosa zarade predstavljalo je hrabar iskorak ka progresivnom oporezivanju. Fiskalna situacija možda nikada neće omogućiti veći iznos neoporezivog cenzusa, ali trebalo bi razmotriti da taj iznos makar prati neki postotak bruto zarade. Ovako taj materijalno beznačajan iznos možemo tumačiti samo kao „vatrogasna intervencija za smanjenje siromaštva”, jer je činjenica da se navedenim iznosom ne može pokriti ni najskromnija potrošačka korpa. Kako je prosečna mesečna potrošnja po domaćinstvu za treći kvartal 2019. iznosila 67.131 dinara (RSZ, 2019) trebalo bi makar da se približi tom iznosu kada se razmatra visina izuzeća iz poreskog zahvatanja, jer treba razmotriti makar minimalnu egzistencijalnu potrebu obveznika. Time bi cilj da poreski sistem bude pravičan bio zadovoljen, jer „ono što je rezervisano za голу egzistenciju ne može biti raspoloživo za oporezivanje” (Milošević, 2008). Milošević takođe ukazuje da član 23. Ustava Republike Srbije definiše: „*Dostojanstvo i slobodan razvoj ličnosti – Ljudsko dostojanstvo je neprikosnoveno i svi su dužni da ga poštuju i štite*”. Istovremeno i istraživanja (Mladenović, 2017) u periodu između 2006. i 2016. godine potvrđuju da se ne može govoriti o značajnom smanjenju stope siromaštva u Srbiji. U poslednjoj posmatranoj godini, 7,3% stanovnika je apsolutno siromašno, dok

su smanjenja apsolutnog broja siromašnih primarno posledica smanjenja broja stanovnika. Približno pola miliona stanovnika ne raspolaže dohotkom dovoljnim da pokriju osnovne životne potrebe. Trend se nije promenio ni u 2017. godini, što potvrđuje dijagram u nastavku, koji pokazuje da je u Srbiji 10% najsiromašnijeg stanovništva učestovalo sa 3,1% u ukupnim prihodima, dok je 10% najbogatijeg stanovništva prihodovalo 20% ukupnog prihoda.



Slika 14: Učešće najsiromašnijih i najbogatijih građana Srbije u ukupnom dohotku

Izvor: Tim za socijalno uključivanje i smanjenje siromaštva Vlade Republike Srbije, 2019.

Poreska administracija je državni organ u čija je nadležnost da utvrdi, kontroliše i naplaćuje poreze i doprinose u Republici Srbiji. Kroz svoj rad, ona treba da stvori najpovoljnije uslove fizičkim licima obveznicima za izmirenje njihovih poreskih obaveza. Da bi se ovaj zadatak ostvario, neophodni su dobra priprema posla i kontrola urađenog. Posledica loše organizacije je visok stepen nenaplaćenih, a iskazanih javnih prihoda. Postignuti rezultati postaju još lošiji kada se uzme u obzir visok stepen neutvrđenih poreskih obaveza, koji proizilazi iz visokog nivoa sive ekonomije, ali i drugih razloga. Nerealno niski planovi, potpomognuti rastom potrošačkih cena, dovode do ispunjenja, pa i prebacivanja planova i u uslovima loše organizovanosti i lošeg rada.

Postavljajući rezultate, neophodno je pravilno (u celini i strukturalno) planirati i troškove. Ovo je veoma bitna stavka, jer resursi iz kojih se finansira rad poreskog organa nisu neograničeni, već i oni, kao i svi ostali resursi, imaju svoja ograničenja. Što je država siromašnija i sa više problema, pojedinačni resursi za pojedinačne potrebe su manji. Imajući ovo u vidu neophodno je postaviti prioritete u naplati javnih prihoda i to po izdašnosti poreskih oblika, izdašnosti poreskih obveznika i rizičnosti delatnosti u naplati. U tom smislu je ohrabrujuće što se jedan od stubova reforme Poreske uprave odnosi na unapređenje analitičke funkcije za potrebe upravljanja rizicima kako bi se

efikasnije koristili kapaciteti kontrole, ali i jačala svest o dobrovoljnom prijavljivanju poreza. Kroz zajednički naučno-istraživački projekt Poreske uprave i Prirodno-matematičkog fakulteta Univerziteta u Novom Sadu utvrđen je algoritam za detekciju rizika od poreske evazije upotrebom naprednih metoda analize masovnih podataka (*big data*) i razvoj veštačke inteligencije uz pomoć mašinskog učenja. Pored efekta na unapređenje efikasnosti terenske kontrole, očekuju se i dodatni pozitivni efekti po osnovu samoprijavljivanja rizičnih kategorija zbog veće verovatnoće da će biti predmet terenske kontrole i otkrivanja poreskog prekršaja (Atanasijević i dr, 2019).

Nažalost, nedovoljno reformisana, u proteklom periodu Poreska uprava je često podlegala lobiranju pojedinih interesnih grupa, čime se u javnosti formirao snažan otpor prema bilo kakvoj poreskoj reformi. Pa je tako gotovo svakoj Vladi nemoguće da reformiše sistem zarada u javnom sektoru, premda Fiskalni savet (2018) iznosi poražavajuće podatke o razmerama tog problema. Za zarade zaposlenih u državnom sektoru godišnje se isplati oko 3,5 milijardi evra (što odgovara 9,5% BDP-a). Materijalni značaj rashoda najbolje oslikava činjenica da Republika Srbija na plate svojih zaposlenih potroši skoro sve što tokom fiskalne godine prikupi kako od privrede, tako i stanovništva na ime PDV. Sve to ukazuje ili na činjenicu da je previše zaposlenih u javnom sektoru, ili da su previsoke zarade, jer da bi se platili preplaćeni radnici ili se moraju smanjiti javne investicije ili se moraju povećati porezi svim obveznicima u državi. Eklatantan primer lobiranja se isto ogleda kroz paušalno oporezivanje prihoda od samostalne delatnosti. U radnom dokumentu Republičkog zavoda za statistiku (2018) o preduzetnicima u Republici Srbiji su pobrojane karakteristike preduzetničkog sektora, fragmentarnost, mnogobrojnost, visoka frekvencija gašenja i osnivanja novih preduzetničkih radnji, nestabilnost delatnosti i zapošljavanja itd. I u Evropi i u našoj zemlji ovaj oblik privređivanja predstavlja hronično „žarište” sive ekonomije. Istraživanja su pokazala da je elastičnost utaje poreza u Srbiji u skladu sa Jicakijevom teorijom utaje poreza, te da sklonost ka utaji opada sa rastom zarada, a da se povećava sa rastom dohotka od samostalne delatnosti (Randelović, 2015). I pored odsustva detaljnijeg elaboriranja u radu, ne može se zaobići osvrt na uvek aktuelan primer (bezmalo „najglasnije”) poreske obveznike: taksiste, privatne lekare i advokate. Iako se paušalnim sistemom utvrđivanja poreske osnovice sistem oporezivanja dohotka zapravo udaljava od principa horizontalne pravičnosti, on je opravdan i nužan ukoliko je

obveznik nezaobilaznim objektivnim teškoćama onemogućen u određivanju svoga faktičkog dohotka. Uvođenje fiskalnih kasa bi Poreskoj upravi trebalo da olakša primenu propisa o paušalnom utvrđivanju poreske osnovice. Međutim, pobuna taksista i advokata protiv uvođenja fiskalnih kasa dovoljan je signal da se pokušava onemogućiti efikasnost u administriranju prihoda od samostalne delatnosti. Zbog toga je, radi postizanja veće efikasnosti, važno i promovisanje dobrovoljne saglasnosti poreskih obveznika u ispunjavanju poreskih obaveza. Ukoliko to nije moguće, fiskus ne sme da ustukne pred štrajkovima poreskih obveznika. Takve tendencije prema stalnim proširivanjima poreskih mera, koje imaju značaj subvencija, nisu nepoznate ni razvijenim tržišnim privredama. Brimerfof (1996) navodi da u Nemačkoj često sve društvene grupe, uključujući i preduzetnike, starije osobe, poljoprivrednike i štediša, zahtevaju takve olakšice, pa se otvara pitanje – ne bi li trebalo smanjiti sve poreske stope? S druge strane, pojedine skupine nemaju iste povlastice, pa smatraju ili bi trebalo da smatraju da su dovedene u bolji položaj nego ostali. Premda „najglasniji poreski obveznici“ Strategija održivog urbanog razvoja Republike Srbije do 2030. godine ("Sl. glasnik RS", br. 47/2019) ističe da nedovoljan nivo preduzetničke aktivnosti/usporen razvoj MSP (iako angažuju > 80% zaposlenih i ostvaruju tek oko 34% BDP). Za kraj analize o ovoj ceduli, Jeremić (2012) ukazuje na interesantan podatak da se u finansijskoj literaturi (tabela 23 tačka 3.4.7 disertacije) Srbija takođe navodi kao država koja je 2003. godine uvela flat poreze.

Privredu Srbije ni 2019. godine ne možemo okarakterisati kao tržišnu, koja je okončala proces tranzicije. Tranziciju možemo smatrati završenom tek u trenutku kada preduzeća postanu sasvim samostalna, a profitno usmereni subjekti budu delovali u uslovima stroge finansijske discipline i u konkurentnom okruženju, u kojem se cene roba i ostalih faktora tržišno utvrđuju. U kom pravcu bi se kretale reforme poreza na dohodak i imovinu nije jednostavno odrediti, jer je to samo deo jednog šireg pitanja – kakav poreski sistem u Srbiji želimo. Naime, ukoliko posmatramo višegodišnji, ako ne i višedecenijski fiskalni značaj poreza na dohodak i imovinu stanovništva u statistici javnih finansija, postaje jasno da njihovo učešće u stvaranju fiskalno izdašnih javnih prihoda očigledno nije na lestvici prioriteta političkom establišmentu. Ukoliko, pak, pogledamo strateška dokumenta poreske vlasti Republike Srbije (tj. Vladu kao

ovlašćenog predlagачa strategija i poreskih propisa), jasno se naziru naznake budućih reformskih poteza u oporezivanju stanovništva.

Strategija održivog razvoja naglašava da je Republici Srbiji neophodan održiv privredni razvoj zasnovan na porastu grupe ključnih ekonomskih pokazatelja, među kojima i zaposlenosti. Da bi se podstaklo zapošljavanje, strategijom je, između ostalog, predviđeno kako treba preduzeti mere za dalje poresko rasterećenje privrede i stimulisanje poslodavaca radi zapošljavanja siromašnih građana i pripadnika ranjivih grupa, kao i mere aktivne socijalne politike koje su usmerene na smanjenje siromaštva. Da je prvobitna strategija bila neuspešna u delu rasta zaposlenosti, potvrdila je nova strategija održivog razvoja za period do 2030, s obzirom da u istoj navodi da ekonomski rast i razvoj Republike Srbije odlikuje sledeće:

- niska stopa zaposlenosti: 46,7% (2017), posebno zaposlenosti mladih (20,9%);
- relativno visoka stopa nezaposlenosti: 13,5% (2017);
- dugoročni pad životnog standarda uz spori proces njegovog oporavka i dr,

pa je kao Strateški pravac I: Održivi ekonomski razvoj među paketima mera dalje povećanje atraktivnosti urbanih naselja za zapošljavanje (posebno mladih i socijalno osetljivih grupa). Strateški pravac V: Upravljanje urbanim razvojem, ima uticaj na širenje poreske osnovice za porez na imovinu. S obzirom da predviđa objedinjene procedure za: izradu planskih dokumenata, ozakonjenje bespravno izgrađenih objekata, izdavanje građevinskih dozvola, uvođenje ozakonjenih objekata u poreski sistem, registraciju stambenih zajednica i rešavanje stambenih potreba.

Model rasta u Republici Srbiji i okvir politike zapošljavanja u periodu do 2020. godine, pre svega su indikativne smernice obezbeđenja kvalitetnih i održivih javnih finansija gde se, pored ostalog, podržava smanjenje poreskog opterećenja rada.

Odgovor na pitanje u kom smeru treba da idu poreske reforme daje i Strategija i politika razvoja industrije Republike Srbije od 2011. do 2020. godine, po kojoj novi model privrednog rasta poseban značaj treba da da fiskalnoj politici. S obzirom da je prosečna plata u prerađivačkoj industriji znatno ispod proseka, visoko opterećenje rada povećava jedinične troškove rada i posledično dodatno smanjuje konkurentnost, posebno u granama koje zapošljavaju uglavnom osobe nižih kvalifikacija i u kojima su prosečna primanja veoma niska, kao što su tekstilna i prehrambena industrija. Bitnim

smanjivanjem fiskalnog opterećenja rada, posebno niže plaćenog, ne samo što bi se poboljšala međunarodna konkurentnost srpske industrije i olakšao ulazak novih preduzeća, nego bi se, kroz smanjenje podsticaja za neformalnost, uticalo i na potpunije uključivanje postojećih firmi i njihovih zaposlenih u formalne tokove. Strategija industrijske politike Republike Srbije od 2021. do 2030. godine ("Sl. glasnik RS", br. 35/2020) koja će naslediti trenutno važeću, fokus daje na dostupnosti finansijskih instrumenata za digitalizaciju i inovacije u industriji, a manje na poreskim olakšicama. Naime, poreske mere će samo pratiti kreiranje novih alternativnih izvora finansiranja kroz unapređenja institucionalnih rešenja (stvaranje uslova za dolazak fondova rizičnog kapitala u Republiku Srbiju) kroz podsticajne fiskalne mere i kreiranje državnog fonda.

Ne ulazeći u analizu efekata propisa i koordinaciju strategija i drugih javnih politika, nesumnjiva je orijentacija reformi srpskih poreskih vlasti ka povećanju zaposlenosti, s obzirom da, za razliku od zemalja u okruženju, stopa nezaposlenosti u Srbiji stagnira⁷⁴ (*Western Balkans Labor Market Trends*, 2019). Pitanje regresivnog uticaja doprinosa dovodi pojedine autore (Arandarenko, 2009) do zaključka da se ceo sistem oporezivanja rada u Srbiji čini isto regresivnim, što za posledicu ima da je za poslodavce isplativije poslovanje u svojoj ekonomiji.



Slika 15: Uporedne stope (ne)zaposlenosti stanovništva u Srbiji 2014–2017. godine (%)

Izvor: Republički zavod za statistiku,

<http://www.stat.gov.rs/WebSite/public/PublicationView.aspx?pKey=41&pLevel=1&pubType=2&pubKey=4624>

sajtu pristupljeno 26.03.2018.

⁷⁴ Nešto drugačije podatke ima RSZ gde ukupan broj zaposlenih u trećem kvartalu 2019. godine iznosio je 2 180 420 lica. U odnosu na isti kvartal prethodne godine, ukupna registrovana zaposlenost je povećana za 1,6%, odnosno za 33 578 lica. Izvor sajt RSZ <https://www.stat.gov.rs/sr-latn/vesti/20191031-prema-administrativnim-izvorima-33578-zaposlenih-vise-nego-u-istom-periodu-prosle-godine/?s=2402> pristup 25.12.2019.

Stoga bi se smernice za sveobuhvatnu reformu oporezivanja rada u Srbiji mogle kretati u smeru ka:

- povećanju učešća prihoda od poreza na zarade;
- reformi koja bi uključivala i druge fiskalne oblike, kao što su doprinosi, ali i uopšteno ekonomsku politiku (smanjivanjem učešća prihoda od doprinosa za socijalno osiguranje, smanjio bi se i poreski klin);
- intenziviranju saradnje Poreske uprave i inspekcijских organa shodno odredbama Zakona o inspekcijском nadzoru gde bi se proširenjem ovlašćenja, u pogledu suzbijanja sive ekonomije na tržištu rada (rad na crno, delimična isplata zarade, isplata zarada na ruke i sl.), uz istovremeno jačanje administrativnih, tehničkih, IT, kadrovskih i finansijskih kapaciteta navedenih institucija, rezultovalo efikasnijom borbom protiv sive ekonomije na tržištu rada;
- progresivnijem oporezivanju zarada, koje je moguće ostvariti i u okviru postojeće indirektnе progresije proporcionalnog koncepta oporezivanja, tako što bi se povećao neoporeziv iznos od 16.300 dinara do nivoa minimalne zarade u Srbiji.

Tabela 54: Kretanje minimalne zarade u Srbiji u 2020. godini

Mesec	Broj mogućih radnih dana u mesecu	Broj mogućih časova rada u mesecu	Minimalna cena rada po času - neto	Minimalna neto zarada za mesec	Minimalna bruto zarada za mesec
Januar	23	184	172,54	31.747,36	42.963,42
Februar	20	160	172,54	27.606,40	37.056,21
Mart	22	176	172,54	30.367,04	40.994,35
April	22	176	172,54	30.367,04	40.994,35
Maj	21	168	172,54	28.986,72	39.025,28
Jun	22	176	172,54	30.367,04	40.994,35
Jul	23	184	172,54	31.747,36	42.963,42
Avgust	21	168	172,54	28.986,72	39.025,28
Septembar	22	176	172,54	30.367,04	40.994,35
Oktobar	22	176	172,54	30.367,04	40.994,35
Novembar	21	168	172,54	28.986,72	39.025,28
Decembar	23	184	172,54	31.747,36	42.963,42

*Broj časova rada se kreće od meseca do meseca 168, 176 ili 186 sati.

**Preračun autora sa neto na bruto je izvršen primenom usklađenog dinarskog neoporezivog iznosa zarade od 16.300 dinara.

Izvor: Odluka o visini minimalne cene rada za period januar - decembar 2020. godine (Sl. glasnik RS br. 65/19)

Poreske vlasti Srbije bi, sa tako određenim neoporezivim cenzusom i vrednostima uvele progresiju, a istovremeno pokazale i socijalnu odgovornost prema

najsiromašnijima. Poslodavci koji imaju neprijavljene radnike bi svakako prešli u legalne tokove, posebno ukoliko bi se, paralelno sa ovim modelom reforme, unapredio i sistem naplate poreza na dohodak fizičkih lica korišćenjem svih dostupnih zakonskih mehanizama naplate, kao i bližom saradnjom Poreske uprave, Centralne banke i banaka, u delu razmene informacija radi efikasnije naplate poreza na dohodak fizičkih lica.

Projekcije kretanja poreza na dohodak i doprinosa, koji je usvojila Vlada Srbije, navodi na zaključak da poreske vlasti ne očekuju niti rast produktivnosti niti veću zaposlenost tokom predstojećeg perioda, niti najavljeno smanjenje fiskalnog opterećenja zarada (osim ako nekom materijalni značaj ima ukidanje plaćanja doprinosa za slučaj nezaposlenosti na teret poslodavca, u visini od 75 para na 100 dinara).

Tabela 55: Tendencije javnih prihoda i učešće u BDP-u do 2022. godine

Ukupni prihodi u periodu u % BDP-a	projekcija		
	2020.	2021.	2022.
Porez na dohodak građana	3,7	3,7	3,7
Doprinosi	12,4	12,5	12,5

Izvor: Revidirana Fiskalna strategija za 2020. godinu sa projekcijama za 2021. i 2022. godinu

Ako je porast zaposlenosti najznačajniji ekstrasfiskalni cilj, otvoreno je pitanje da li se samo izmenom PDG, bez koordinacije sa izmenama i u plaćanju doprinosa, taj cilj može postići. Saglasnost o tome da li je i kakva reforma poreskog sistema potrebna daće smernicu ka izgradnji takvog sistema u kome će fokus biti na zaštiti standarda najsiromašnijih, a veće poresko opterećenje bogatijih građana (i time uvođenje istinske progresivnosti i vertikalne pravičnosti), odnosno, u smeru davanja prednosti lakšem poreskom prikupljanju, administraciji, poreskoj konkurenciji i sl.

Za koju god alternativu da se poreske vlasti Srbije odluče, porez na dohodak nije jedini poreski oblik koji se treba reformisati, izolovano bez imovinskih i potrošnih poreza. Uvek će ostati otvoreno pitanje stepena i intenziteta progresivnosti, ali to ipak zavisi od volja političkih elita. Za razliku od opšte prihvaćene definicije progresivnosti, do sada se nije iskristalisao stav o najboljoj meri progresivnosti (Blažić i dr, 2014). Dakle ako se analizira vertikalna pravičnost prema dohotku, uz korekciju te osnovice i sa obuhvatom imovine u svrhu potpunijeg obuhvata relevantne poreske snage

obveznika, povećanje progresivnosti u oporezivanju dohotka/imovine mora pratiti i smanjenje regresivnosti PDV-a (niže stope PDV-a za egzistencijalne proizvode). Blažić, Šimović i Štambuk (2014) navode da širenje osnovice, posebno kroz ograničavanje olakšica poreza na dohodak, posebno pogađa olakšice socijalnog karaktera. Od pravičnosti se stoga sve više ističe samo horizontalni aspekt, dok se za njenu glavnu komponentu – onu vertikalne pravičnosti sve češće smatra da se treba ostvarivati izvan poreskog sistema (politikom socijalnih transfera). Brojni su razlozi koje političke elite moraju imati u vidu zašto su važni socijalno ekonomski učinci poreza, a posebno je važno da preduzmu aktivnosti na smanjenju nejednakosti u dohotku:

- onemogućava se jednakost i drugih okolnosti (društvenih, obrazovnih, profesionalnih i dr.);
- pogoršava druge nejednakosti, kao što je trajanje života ili prijemчивost zdravstvenih usluga siromašnih članova zajednice;
- predstavlja plodno tlo za socijalne nemire, poput političkog ili verskog ekstremizma.

Premda je glavni pokretač za smanjenje nejednakosti zdrav i održiv privredni rast, sve je to neodrživo ako je prisutna visoka nejednakost (Pezer, Stanić, i Perić, 2019).

Poreska osnovica poreza na imovinu se dugi niz godina u XXI veku loše normirala, pa se vodila na osnovu ne tako dobro definisane procedure i pravilnika, kao i usled namere vođenja „socijalne” politike. Preduslov za bilo koju reformu oporezivanja imovine je razvoj sistema procene vrednosti nepokretnosti. Rešavanje tog problema kumulativno bi donelo koristi ne samo poreskim vlastima, već i svim učesnicima u postupcima eksproprijacije, legalizacije, stanogradnje i dr. Rast prihoda od poreza na imovinu nije ostvaren zahvaljujući boljoj naplati, budući da je stepen naplate u 2016. godine manji nego u 2015. godini, već zahvaljujući rastu ukupno utvrđene poreske obaveze. Broj nepokretnosti obuhvaćenih oporezivanjem imovine u periodu između 2014. i 2016. godine znatno se povećao, i to za 27%. Lokalne poreske administracije procenjuju da je obuhvat poreza na imovinu i dalje znatno manji od potpunog i da bi se povećao za oko 12% kada bi obuhvat bio potpun. U vezi sa pitanjem obuhvata, naročito treba naglasiti pojavu da veći broj jedinica lokalne samouprave ne utvrđuje poresku obavezu za zemljište, odnosno utvrđuje nultu poresku stopu (Vasiljević i dr, 2017).

Poreske vlasti Srbije treba da ulože dodatne napore da dođe do razvoja i izgradnje transparentnog i efikasnog sistema procene vrednosti nekretnina. Tek nakon izgradnje ovog sistema treba sagledati preporuke u reformi poreza na imovinu koje svakako započinju proširenjem predmeta oporezivanja povećanjem poreske osnovice i broja obveznika. Takođe, treba razmotriti zamenu postojećih progresivnih poreskih stopa proporcionalnom (jer je progresivno oporezivanje imovine prisutno u Srbiji, kao npr. i Grčkoj). Neophodno je i unapređenje saradnje lokalne samouprave, Direkcije za imovinu i Republičkog geodetskog zavoda kroz razmenu informacija i podataka, uz sankcionisanje za nepostupanje po zakonu. Naime, i državni revizor je dao nalog da se zaduže organi koji će izvršiti popis nepokretnosti u svojini Republike Srbije neposrednim uvidom (merenjem, brojanjem, procenom i sličnim postupcima, bližim opisom popisane imovine i unošenjem podataka u popisne liste).⁷⁵ Istovremeno je DRI zadužila RGZ i Direkciju za imovinu da, u okviru njihovih nadležnosti, formiraju i održavaju evidencije o nepokretnostima u svojini države. Ukoliko poreske vlasti Srbije očekuju da samouprave, usled gubitka drugih prihoda i smanjenja transfera iz republičkog budžeta, poboljšaju naplatu poreza na imovinu, neophodno je reformisanje zakona o finansiranju lokalnih samouprava (Fiskalna strategija za period 2015-2017). U novom Zakonu o finansiranju lokalne samouprave treba predvideti da one lokalne samouprave koje same ne prikupe porez na imovinu trpe određena kaznena umanjenja transfera. Posledično, one će biti stimulisane da bolje naplaćuju poreze za koje su nadležne.

⁷⁵ DRI Republike Srbije, Izveštaj o reviziji svrsishodnosti „Raspodaganje nepokretnostima u svojini Republike, broj: 400-1634/2014-08, Beograd 14. jul 2015. godine. Glavni nalaz revizije je: „Dvadeset godina neuspostavljanja evidencije i nepostojanja kontrole nad raspodaganjem nepokretnostima Republike Srbije dovelo je do propuštanja prilika za uvećanje prihoda”. Odavde se analogija sa javnim prihodima sama nameće.

5. ZAKLJUČNA RAZMATRANJA

Na osnovu teorijski iznetih postulata i razmatranja relevantnih bibliografskih jedinica, kao i na osnovu sprovedenog istraživanja dolazi se do zaključnih razmatranja (među kojima je i ostvaren naučni doprinos, ukazaće se na ograničenja istraživanja i dati preporuke za buduće istraživače u ovoj oblasti).

Sistemi oporezivanja dohotka i imovine u Evropi su se dinamično menjali u poslednje tri decenije, a sličan proces dešavao se i u Srbiji. Otpočinjanje procesa tranzicije u velikoj grupi evropskih zemalja bilo je povezano sa nizom negativnih efekata: padom zaposlenosti i proizvodnje, kao i rastom socijalnih nejednakosti, uz istovremeni porast cena. Zemlje koje su bile odlučne u namerama da dostignu nivo ekonomski razvijenih tržišnih privreda, obimnim strukturnim reformama uspele su više da se približe efikasnosti evropskih privreda, ujedno ostvarujući dinamičan priliv stranih investicija, značajni rast proizvodnje i životnog standarda stanovništva. Ključne tačke reformi su svakako bile privatizacija i nova fiskalna politika. Paralelno sa poreskim reformama u tranzicionim državama, odvijale su se i poreske reforme u najrazvijenijim tržišnim privredama.

U zapadnim ekonomijama reforme sistema oporezivanja su započele još 80-ih godina XX veka i razvijale su se manje-više nezavisno jedne od drugih, u skladu sa istorijskim, društvenim, ekonomskim i političkim specifičnostima svake države ponaosob. Upravo zato ne postoji teorijski zasnovana koncepcija i strategija ostvarivanja optimalnog modela oporezivanja stanovništva, odnosno univerzalni recept koji bi se mogao primeniti u evropskim poreskim zakonodavstvima. Pri iznošenju stavova o efektima direktnih poreza u Evropi, svesni smo generalizacija u disertaciji. Ipak, one su bile neophodne, jer je istraživanje rađeno na heterogenoj grupi zemalja, od kojih svaka ima svoj jedinstveni fiskalni sistem, sa specifičnim poreskim reformama, odnosom između poreskih prihoda i BDP-a, dizajniranim pojedinačnim poreskim oblicima i sl., te bi detaljno opisivanje svakog od ovih sistema bilo disertacija za sebe.

Proporcionalni porez je pojava koja se javila u sklopu šireg trenda u javnim finansijama, odnosno u okviru pomaka od oporezivanja dohotka ka oporezivanju potrošnje. Smisao i motivi poreske reforme u SAD iz 1986. godine preslikali su se na evropsko tlo 1990-ih i 2000-ih: sistem oporezivanja dohotka i dobiti usmerio se ka potrošno orijentisanom poreskom sistemu. Jedan od značajnih razloga reforme bila je

tadašnja komplikovanost sistema oporezivanja dohotka i dobiti. Kad se govori o efektima proporcionalnog poreza, isti argumenti se ponavljaju i danas: da pozitivno utiče na očuvanje nacionalne štednje, podstiče ekonomski rast i sl. Vatrene debata oko efekta takve poreske reforme, odnosno proporcionalnog poreza, sa američkog kontinenta prešla je na istočnoevropsko tlo. Godine korišćenja sintetičkog poreza na dohodak u poreskim sistemima centralnoevropskih tranzicionih privreda nisu promenile simbolično učešće prihoda od poreza na dohodak u poreskim sistemima, ako se pogleda tabela 3: Pregled udela direktnih i indirektnih poreza u ukupnim porezima, i analizira odnos učešća u CIE u odnosu na tržišne ekonomije. Takođe, za istočnoevropske i centralnoevropske poreske administracije treba napomenuti da su one morale tokom poslednje dve decenije da se osavremenjuju, digitalizuju i podižu organizacijsku nezavisnost (u smislu podizanja otpornosti na političke pritiske i korupciju) poreskih administracija kako bi odgovorile zahtevima poreskih reformi i fiskalnim ciljevima stavljenim pred njih.

Ekonomsko – socijalne efekte reformi sistema direktnog oporezivanja građana koji su bili predmet istraživanja, treba sagledavati u savremenom kontekstu gde pojam socijalne države postaje rezultat širenja kruga brojnih interesa. Od socijalne države očekuje se da pruži jednake šanse svim građanima i opštu solidarnost, a poreski sistemi više ne predstavljaju prost instrument punjenja budžeta, već instrument za ostvarenje širih socijalnih ciljeva, solidarnosti i pravičnosti. Evropske zemlje, iako se značajno razlikuju u nivou nejednakosti, impliciraju da je raspodela prihoda kroz direktno oporezivanje građana važan cilj ekonomske politike. I horizontalna i vertikalna pravičnost jesu važni kriterijumi u vrednovanju socijalnih efekata sistema oporezivanja dohotka. Međutim, (poluhybridni) progresivni poreski sistemi koje smo prepoznali tokom istraživanja često krše ovaj princip u praksi, kroz široku upotrebu poreskih olakšica i posebnih poreskih tretmana za različite vrste prihoda. Upravo smo u tom „neoporezovanom“ prostoru, prepoznali brojne socijalne, demografske, ekološke i druge društvene motive poreskih vlasti. Premda je redistributivna, alokaciona i stabilizaciona uloga fiskalne politike neporeciva, kroz korišćenje brojnih poreskih oblika, sistem direktnog oporezivanja građana je uvek pod najvećom lupom javnosti. Upravo, zbog istog i vlade „padaju“ kao sinonimi centralne poreske vlasti, jer neuspešni socijalni efekti reformi sistema direktnog oporezivanja se prepoznaju kao primeri loše

ekonomske politike sprovedene „na leđima“ građana. Premda srpski ustav već u prvom članu ističe da se zasniva na vladavini prava i socijalnoj pravdi, poreske reforme, a posebno one u okolnostima svetske krize i fiskalne konsolidacije pokazale su da su socijalna prava najranjivija i najsklonija ograničavanju, suženju i suspenziji.

Disertacija predstavlja originalni doprinos ekonomskoj nauci, s obzirom da se naučni doprinosi ogleda kroz:

- Originalnu sistematizaciju, komparaciju i kritički osvrt na postojeće modele oporezivanja dohotka i imovine;
- Originalno povezivanje ekonomske (efikasnost budžeta) i socijalne (ravnomerna raspodela) komponente oporezivanja;
- Praktičan doprinos – preporuke za kreatore ekonomske politike.

Prva hipoteza u istraživanju ispituje da li u sistemima u kojima se preko poreza na imovinu i poreza na dohodak ostvaruje mnoštvo nefiskalnih ciljeva dolazi do povećanja složenosti i alokativne pristrasnosti poreskog sistema. Osmu deceniju XX veka biće u fiskalnoj ekonomiji zapamćena po čestim i glasnim zahtevima za promenama u poimanju poreza, njihovog novog mesta, uloge i značaja u političkom, socijalnom, privrednom životu. O porezima se prestalo govoriti kao o izuzetno operativnim, elastičnim i delotvornim instrumentima kojima država može uspešno ostvariti ne samo fiskalne nego i ekonomske, socijalne, naučne, obrazovne, kulturne, zdravstvene demografske, stambene, sportske, ekološke i druge ciljeve. Sve do početka XXI veka reformama se „redefinisala” uloga poreza, s ciljem da se njihova namena ograniči na prikupljanje sredstava za budžet. Reforme su bile rukovođene potrebom evropskih zakonodavaca da obezbede što konkurentnije poresko okruženje koje će ohrabriti investitore na preuzimanje poslovnih rizika. Istovremeno, poreske vlasti bile su svesne da poreski obveznici moraju zadržati poverenje u integritet poreskog sistema, pa su ključni motivi reformi bili efekti pravičnosti i jednostavnost. Svi napred nabrojani motivi poreskih vlasti doveli su do povećanja složenosti i alokativne pristrasnosti poreskog sistema. Polazeći od te premise u hipotezi, u istraživanju smo ukazivali na želju političkih elita da kroz poreske olakšice učine sistem oporezivanja pravičnijim, međutim takvi potezi su vodili narušavanju načela neutralnosti, dok je, istovremeno, oporezivanje dohotka i imovine postalo administrativno komplikovano i izazovno za

poreske administracije. U celini uzevši rezultate analize, u dobroj meri **potvrdili smo prvu istraživačku hipotezu.**

Druga hipoteza od koje smo pošli u istraživanju počiva na premisi da direktni porezi treba da imaju širi obuhvat osnovice, uz minimalan broj izuzimanja i poreskih olakšica, da bi se izbegli neželjeni efekti: erozija pravičnosti i reperkusije na radnu aktivnost obveznika. Savremena finansijska teorija veliki značaj pridaje izučavanju efekata direktnih poreza na građane. U tom smislu, različite ekonomske škole na koje smo se osvrnuli u drugom delu rada, kao što je ekonomija ponude, skrenule su pažnju na moguće destimulativne efekte na ponudu faktora proizvodnje i efekte supstitucije uzrokovane visokim poreskim stopama. Progresivnim oporezivanjem se postižu značajni stabilizacioni efekti na ekonomije, s obzirom na to da progresivne stope anticiklično deluju na konjunkturna kretanja u privredi. Stabilizacioni efekti poreza uslovljeni su: učešćem poreza u bruto domaćem proizvodu, širokom poreskom osnovicom i poreskim stopama. Automatsko stabilizirajuće dejstvo ovog poreza ogleda se u činjenici da u prosperitetnoj fazi privrednog ciklusa poreski prihodi, zbog primene progresivnih poreskih stopa, rastu brže i više od nacionalnog dohotka (čime se smanjuje agregatna tražnja), dok naprotiv, u periodu depresije opadaju brže i značajnije u odnosu na pad nacionalnog proizvoda (čime se utiče na povećanje agregatne tražnje). Međutim, evropske ekonomije se ne mogu u potpunosti osloniti na dejstvo automatskih stabilizatora u situacijama drastičnijih promena u privrednom ciklusu i prisustva inflacije jer brzo i automatsko delovanje ovih stabilizatora može biti prepreka tek započetom oporavku privrede iz stanja depresije. Osnovni cilj reforme poreske politike je osiguranje potrebnog iznosa poreskih prihoda, uz odgovarajuće ekonomske efekte. Ciljano oporezivanje većih dohodaka omogućava uvođenje različitih poreskih olakšica (poput prava na lični odbitak) i oslobođenja u cilju stvaranja što veće pravičnosti u oporezivanju. Sve napred navedeno ukazuje na izazove poreskih vlasti, da oporezivanje građana bude jednostavno i fiskalno izdašno, ali da se ne zaobiđe i princip vertikalne pravičnosti.

Da bi se razumeli efekti oporezivanja, uključujući i negativne, u radu su analizirani efekti poreza na ponudu rada i investicije. Empirijska istraživanja ne potkrepljuju tvrdnju ekonomije ponude da visoke poreske stope poreza na dohodak građana dovode do bitnijeg smanjenja ponude rada. Istraživanjima je dokazano da

radnici u ogromnom broju slučajeva nemaju ugovornu mogućnost da povećaju ponudu radnog napora, međutim, da je kod žena kao drugih sticaoca prihoda u bračnoj zajednici, elastičnost ponude rada veća nego kod muškaraca, te da je kod njih izraženiji uticaj efekata supstitucije, odnosno smanjenja ponude rada pod dejstvom visokih poreza. Sprovedenje poreskih reformi kao što je implementacija dualnog oporezivanja dohotka, gde se prihodi od kapitala manje oporezuju od prihoda od rada dovelo je do veoma značajnih efekata koji su se pre svega ogledali u prenošenju dela poreskog tereta na ekonomski slabije kategorije stanovništva. Na drugoj strani, pod uticajem dualnog oporezivanja, primenjen je privilegovan tretman fundiranih prihoda čime su u velikoj meri sticaoci visokog prihoda rasterećeni dela poreskog tereta.

Redistributivni efekti direktnih poreza građana u evropskim nacionalnim ekonomijama se ne mogu sagledati samo posmatranjem javnih prihoda. Zbog toga je u prvom delu istraživanja, napravljen osvrt na negativno oporezivanje u poglavlju „Načelo neutralnosti i reforme ka oporezivanju potrošnje” gde se analiza proširuje i na uporedno sagledavanje efekata javnih rashoda, odnosno različitih vrsta socijalnog osiguranja i transfernih primanja. Visoko fiskalno opterećenje rada je vremenom narušavalo konkurentnost, podsticalo zapošljavanje u neformalnom sektoru privrede, smanjivalo štednju i investicije, te time u dugom roku nepovoljno delovalo na ekonomski rast i stvaranje nove zaposlenosti. Pošto su efekti poreskog tretmana faktora proizvodnje najvažniji, činjenica da većina evropskih zemalja ima najvišu stopu poreza na kamate manju od najviše stope poreza na dohodak dodatno govori u prilog tezi o prevaziđenom konceptu horizontalne pravičnosti, ali i značaju međunarodne mobilnosti kapitala. Ti faktori su bili najznačajniji pokretači reformi poreza na dohodak s kraja XX i početka ovog veka. Različiti poreski tretmani dohotka od kamata izazivali su efekte odstupanja od socijalno-političkog načela univerzalnosti ili sveobuhvatnosti poreske obaveze, prema kom svi izvori dohotka treba da budu oporezovani na isti način. To je ujedno predstavljalo i pomak prema dualnom porezu na dohodak, prema kom se različito oporezuje dohodak koji potiče od kapitala (proporcionalnom stopom) od onoga koji se ostvaruje iz nefundiranih prihoda (progresivnom stopom). Uvođenje dualnog modela oporezivanja u nordijskim državama je dovelo do poreske horizontalne nepravičnosti, jer je na različite načine tretiralo dohotke od rada i dohotke od kapitala. Počevši od reformi u Velikoj Britaniji 1984. godine, skoro sve reforme u poslednje

četiri decenije u Evropi su imale kao zajednički imenitelj smanjivanje poreskih razreda i širenje poreske osnovice dohotka. Prva strategija se bazirala proširenju poreske osnovice na do tada neoporezivane oblike dohotka, pre svega dohotka od kapitala, a druga na ukidanju ili umanjenju poreskih olakšica. Kod proširenja poreske osnovice, najvažnije je bilo uključivanje dohotka od kapitala u oporezivanje, bilo kroz porez na dohodak ili njegovo uvođenje kao posebnog poreskog oblika. Kod ukidanja ili umanjenja poreskih olakšica, najznačajniji primeri su ukidanje, ukidanje u fazama ili ograničenje poreskih olakšica. Analizom pravaca poreskih reformi s kraja XX i početkom XXI veka, uz osvrt na pojedinačna evropska iskustva, **potvrdili smo hipotezu kako kod direktnog oporezivanja stanovništva evropski poreski sistemi treba da sveobuhvatnije definišu osnovicu poreza na dohodak i imovinu.** Na taj način mogu da eliminišu brojna izuzimanja, oslobođenja i olakšice, uz poreske stope koje bi trebalo da budu što je moguće uravnoteženije i niže. Iako je politički privlačno poreska rešenja opteretiti ekonomskim, demografskim, socijalnim, ekološkim, administrativnim i drugim ciljevima, treba imati na umu da su prvenstveni ciljevi poreza fiskalni. Upravo zbog toga poreski sistem treba da minimizira diskriminaciju u korist, ili protiv bilo kakvih posebnih ekonomskih izbora, što u praksi podrazumeva čvrstu izgradnju poreskih sistema oko širokih osnovica prihoda, imovine i rashoda i minimiziranje razlika u poreskim stopama, koje se mogu primeniti na različite osnovice.

Treća hipoteza od koje smo pošli u istraživanju počiva na premisi da je redistributivni efekat poreza na dohodak i imovinu u državama CIE, gledano po učešću u poreskom sistemu, nizak. Poreske reforme u državama centralne i istočne Evrope zasnovane na „prekonočnoj transplantaciji“ svih poreskih oblika razvijenih tržišnih privreda nije bila uspešna, jer su te države nasledile poreski sistem koji nije mogao da odgovori na zahteve novog vremena. Drugim rečima, efekti koji porezi proizvode u državama iz čijih su poreskih sistema preslikani nisu se pokazali uspešnim u državama koje su ih preuzele. Razumljivo je da su mesto i uloga pojedinih poreskih oblika i grupacija poreskih oblika drugačiji u jednoj tržišno razvijenoj zemlji od poreskog sistema onih koji su se razvijali u socijalističkoj planskoj privredi. Potreba za približavanjem savremenim evropskim poreskim sistemima razvijenih država je bio motiv za uvođenje globalnog oporezivanja dohotka u državama CIE. Ipak taj put je bio „trnovit“ jer su se suočile sa brojnim negativnim efektima.

S obzirom da oporezivanje nepokretnosti i dohotka na nivou EU nije harmonizovano, evropske zemlje koje su bile pod gvozdenom zavesom su same kroz reforme tragale za takvom strukturom koja je efikasna za njih i koja bi trebalo da im pruži optimalne socijalne i redistributivne efekte za stanovništvo. Napred navedene okolnosti rezultovale su da većina država CIE nije uvela niti čist *flat* niti globalni model oporezivanja dohotka, tako da možemo pre navesti da su u pitanju poluhybridne modifikacije teorijskih modela. Sintetičko oporezivanje dohotka je moguće u državama sa visokim dohocima po glavi stanovnika i velikim fiskalnim kapacitetom stanovništva, pa je dominantno u svim državama zapadne Evrope.

Prema prezentovanim iskustvima centralnih i istočnih evropskih zemalja, uvođenje flat poreza na dohodak je značajno smanjilo troškove administriranja poreza, jer postoji jedinstvena poreska stopa. Troškovi administriranja direktnih poreza su bili jedan od nezaobilaznih faktora poreskih reformi i ključna komponenta fiskalnih reformi evropskih zemalja koje su dugo bile pod socijalističkim uređenjem. Izazovi koji su pred ove institucije postavljeni u poslednjoj deceniji XX veka bili su pre svega implementacija novih vrsta poreza i pojednostavljenje poreskog sistema. Uvođenje flat poreza je pomoglo pojednostavljivanju poreskog sistema, ali uz cenu po vertikalnu pravičnost.

Posebno mesto u poreskim reformama zauzimali su efekti poreskog opterećenja rada i kapitala, koji su bili i ostali rastući i uvek aktuelni problemi u savremenim poreskim sistemima. Porez na dohodak građana, menjajući raspoloživ dohodak obveznika, značajno utiče na ekonomsko ponašanje stanovništva. Još od sredine 80-ih godina XX veka u mnogim evropskim državama, kao i državama OECD-a započele su fundamentalne reforme u oporezivanju dohotka, ali ipak nije postignut konsenzus o tome kakve efekte ove reforme treba da izazovu i kako idealno poresko-zakonsko rešenje treba da izgleda. U disertaciji je posebno napravljen osvrt na poreske reforme u Evropi u prvoj deceniji XXI veka i motive koji su do reformi dovele, odnosno analizu kako se učešće poreza na dohodak sve više smanjivalo u državnim budžetima, zbog mnoštva standardnih i nestandardnih odbitaka ili izuzeća. Upravo su zanemarljiva fiskalna uloga oporezivanja dohotka, kao i složena administracija, uz vrlo širok krug standardnih i nestandardnih odbitaka i izuzeća koji su dovodili u pitanje načelo pravičnosti, navele pojedine evropske zemlje ka novom konceptu oporezivanja – flat

tax. Podaci do kojih se došlo u disertaciji, a posebno analize svake zemlje ponaosob, jasno impliciraju da je fiskusima evropskih zemalja fiskalni cilj najvažniji. Ova tendencija se pokazala i u činjenici da one članice EU koje imaju nisko učešće direktnih poreza u poreskom sistemu, fiskalni cilj nadomešćuju na drugoj strani. Mnoge od tih članica su usvojile proporcionalni koncept oporezivanja, što vodi značajnijem smanjenju u stopama na direktne poreze, nego što je to slučaj kod indirektnih poreza. To posledično uzrokuje veliko učešće indirektnih poreza u poreskom sistemu, što je slučaj kod naših suseda Hrvatske 52%, Bugarske 51,3% i Mađarske 47,4%. S druge strane, ako nije značajno učešće PDV-a onda su to visoki doprinosi kao što je slučaj kod Slovačke 44,1%, Češke 42,5% i Litvanije 41,5%. Kada govorimo o procesima tranzicije, disertacija izvlači određene zaključke i na primerima uspešnih zemalja kao pouke za budućnost. Jedan od glavnih zaključaka jeste da „novopečene” tržišne evropske poreske administracije nisu mogle da administriraju složen poreski oblik kao što je sintetički porez na dohodak građana. U celini uzevši dobijeni rezultati su u dobroj meri **potvrdili treću istraživačku hipotezu**. Ciljnim i sistematskim tumačenjem se može konstatovati da se evropskim državama nameće neophodnost da, uz reforme oporezivanja dohotka i imovine, vrše paralelnu reformu socijalnog osiguranja (posebno imajući u vidu negativne demografske tendencije).

Poslednja hipoteza od koje smo pošli u istraživanju počiva na premisi da su u Srbiji neophodne dalje reforme poreza na dohodak i imovinu građana sa ciljem povećanja društvenog bogatstva i blagostanja, uprkos regresivnom karakteru dominantnih indirektnih poreza u Srbiji.

Sa postojećim i projektovanim (što se vidi u srpskim fiskalnim strategijama) niskim učešćem poreza na imovinu i dohodak građana u ukupnim poreskim prihodima, čak se ni srednjoročno, sa širokim spektrom dogradnje drugih institucionalnih mehanizama, ne može koncipirati poreski sistem koji će ublažiti regresivni karakter dominantnih indirektnih poreza u Srbiji. Za bilo koju opciju da se poreske vlasti Srbije odluče, porez na dohodak ne sme biti jedini propis koji treba menjati i jedini instrument u ostvarenju socijalnih ciljeva.

Poreska osnovica poreza na imovinu se dugi niz godina u XXI veku loše normirala, pa se vodila na osnovu slabo definisane procedure, pravilnika i usled namere vođenja „socijalne” politike. Poreske reforme u pogledu oporezivanja imovine su pre

svega nastajale kroz konsenzus centralnih i lokalnih poreskih vlasti, tj. narasle potrebe za vlastitim prihodima. Porez na imovinu se ubira uglavnom godišnje, ili kvartalno, i kao takav postaje veliki jednokratni teret za pojedinca, pa neretko izaziva neželjene efekte: žestoke otpore poreskih obveznika. Ipak, jedan neporeski zakon iz 2006. godine, koji reguliše finansiranje lokalne samouprave u Srbiji, doveo je do toga da su porezi od nepokretnosti postali fiskalno izdašniji, s obzirom da su opštine bile motivisane da mnogo veću pažnju posvete utvrđivanju poreske osnovice. Posle sprovedene fiskalne decentralizacije u Srbiji, iskustva evropskih lokalnih samouprava neosporno su postala dragocena. Ne bi bilo nerealno pretpostaviti da bi, u uslovima u kojima se transferi ne bi dodatno umanjili, ta veća sredstva od poreza na imovinu opštine mogle iskoristiti u opremanje industrijskih zona na svojim teritorijama, te posledično ostvariti ekonomski rast. Upravo aktivnosti koje su evropski gradovi i opštine preuzeli u vezi sa oporezivanjem nepokretnosti odnose se na imperativ kontinuiranog uređenja baze poreskih obveznika. Kao redovan porez, u redovnim prilikama, porez na nepokretnosti mora imati jako niske stope. U suprotnom bi došlo do određenih negativnih efekata. Nepravедno bi se u bolji položaj stavili obveznici koji imaju najveći deo svog bogatstva u pokretnoj imovini, koja često nije oporezovana. Takođe, preterano opterećenje nepokretnosti može izazvati destimulaciju štednje i želje za akumulacijom kapitala. Reforme u domenu oporezivanja nepokretnosti se ne mogu odvojeno posmatrati od reformi poreskih administracija koje su pokušavale da uspostave što moderniji i koherentniji okvir za direktno oporezivanje stanovništva. Ovaj okvir se često uspostavljao kroz „nepopularne” aktivnosti, kao što su opominjanje nedisciplinovanih poreskih obveznika, iniciranje prinudne naplate, ali i one strateške, poput, formiranja lokalnih poreskih administracija po ugledu na tržišne zemlje, utvrđivanja stope poreza na imovinu u granicama postavljenim zakonodavstvima centralnih poreskih vlasti itd.

Odsustvo horizontalne i vertikalne pravičnosti i troškovi administriranja nameću potrebu za temeljnom reformom direktnih poreza koje opterećuje stanovništvo u Srbiji. Slično savremenim privredama, možemo reći da ni u Srbiji, gledano s fiskalnog stanovišta, porezi na dohodak i imovinu nemaju centralnu ulogu. Važnost se ogleda u tome što se njima žele ostvariti brojni efekti, kao što su konkurentno fiskalno okruženje, ali i ispuniti očekivanje da navedeni porezi budu pravični i jednostavni i za ostvarivanje drugih nefiskalnih ciljeva. Oni nisu pogodni instrumenti kojima se može značajno

uticati na ekonomsku efikasnost i privredni rast, pa se redistributivni efekti često lakše i efikasnije mogu ostvariti kroz druge vladine politike (npr. formiranjem socijalnih karata i posledično razvojem efikasnijih socijalnih davanja). Srećom, na raspolaganju su nam evropska iskustva u reformama direktnih poreza građana.

Pokušaj uvođenja sintetičkog poreza na dohodak i razlozi neuspeha poreske reforme u Srbiji iz 1991. godine analizirani su u trećem delu rada. U Republici Srbiji normativno je uveden sintetički porez na dohodak građana, ali je period od 1992. godine do 1998. godine okarakterisan drastičnim neskladom između zakonskih rešenja i faktičke primene zakonskih odredbi. U celokupnom periodu sintetički porez na dohodak građana kao godišnji porez nije primenjivan, a u praksi se sveo na seriju cedularnih poreza na pojedine vrste prihoda, naplaćivanih uglavnom po proporcionalnim stopama. Konačno 1998. godine, ukinut je sintetički porez na dohodak građana, a vraćen kombinovan porez na dohodak (prisutan i danas uz nekoliko kozmetičkih izmena). Međutim, i danas, dvadeset godina kasnije, i dalje su prisutne polemike o tome da li je poreskom sistemu Srbije potrebno progresivno oporezivanje, odnosno da li je primeren našim uslovima sintetički, proporcionalni ili postojeći koncept oporezivanja dohotka. Zbog toga su u istraživanju razmotrena ukupno šest scenarija, od kojih se prva četiri odnose na proporcionalni model oporezivanja i postojanje jedinstvene nominalne stope poreza na zarade, dok preostala dva podrazumevaju uvođenje diferenciranih poreskih stopa (tzv. progresivno oporezivanje).

Pobornici sintetičkog poreza na dohodak građana kao pozitivne strane ističu da već postoji progresivno oporezivanje imovine. Ukoliko se isto implementira i u porezu na dohodak svakako bi se, isticao koncept alokativne neutralnosti, manifestovan kroz široko postavljenu poresku osnovicu, precizno određena izuzimanja, odbitke, olakšice, koje su imanentne savremenim poreskim rešenjima u najstarijim EU članicama, kao što je elaborirano u scenarijima broj 5 i 6. Potrebe za uvođenjem i primenom novog koncepta oporezivanja dohotka građana u poreskom sistemu Srbije nije sporna, ali prethodno treba političke elite da odluče šta je važnije. Da li sintetički porez, zbog globalnog načina utvrđivanja poreske situacije, subjektivnog karaktera i primene progresivnih poreskih stopa, najpotpunije zadovoljava ostvarivanje savremenog poreskog načela – oporezivanje prema sposobnosti plaćanja poreza. Uz to zagovornici ističu da ovakav tip poreza na dohodak imaju najrazvijenije ekonomije zapadne Evrope,

jer omogućava ostvarivanje ne samo fiskalnih, već i brojnih ektrafiskalnih, a pre svega ekonomskih, redistributivnih i stabilizacionih, efekata oporezivanja. Ipak, za sprovođenje sintetičkog oporezivanja neophodna je profesionalna poreska uprava, što i sama Vlada Republika Srbije priznaje u svojim fiskalnim strategijama. Otuda protivnici progresivnog oporezivanja kao veliki nedostatak ističu i alokativnu neutralnost poreza u tretiranju različitih vrsta prihoda kao nešto što nije primereno našoj praksi i realnosti da smo više siromašna država, nego država sa bogatim građanima kao zemlje zapadne Evrope. U skladu s tim su modelirana prva četiri scenarija, kojima je zajedničko proporcionalno oporezivanje. Dakle scenariji koji uvažavaju činjenicu da ne postoje ujednačeni uslovi sticanja i valorizacije različitih vrsta prihoda (pre svega fundiranih i nefundiranih). Ovi scenariji i empirijski rezultati koji su prezentovani u četvrtom poglavlju **potvrdili su tvrdnje koje je formulisano poslednjom hipotezom.**

Premda su se na osnovu sprovedenog istraživanja nametnuli brojni zaključci, svakako je u tumačenju rezultata potrebno uzeti u obzir i ograničenja koja su se javila u toku istraživanja. Ograničenje se, pre svega, odnosi na definisanu populaciju u istraživanju. Kako je populacija u istraživanju obuhvatila zaposlene radnike iz različitih privrednih grana, prevashodno one koje ne rade u sivoj zoni, jer redovno izveštavaju i Republički zavod za statistiku i poresku upravu, otvoreno je pitanje da li su prikupljeni svi podaci o specifičnim karakteristikama različitih grupa organizacija. Osnovno praktično ograničenje ove istraživačke studije jeste (ne)mogućnost praktičnog testiranja odnosno primene različitih scenarija u disertaciji u realnim uslovima, jer je prestankom obaveze vođenja obrazaca u RSZ i prelaskom vođenja evidencija o zaradama u Poreskoj upravi, onemogućen uvid u aktuelne podatke. U pokušaju da pristupi ovim podacima, autor je upućen da svoja prava pokuša da ostvari preko poverenika za informacije od javnog značaja, ali zbog vremenskog ograničenja i pitanja verodostojnosti tako pribavljenih podataka nije bilo moguće iskoristiti ovaj pravni lek. Iako je aktuelnost istraživanja očuvana sporim rastom zarada, i zamrznutom masom zarada u javnom sektoru, veća preciznost bi bila postignuta da je bio omogućen pristup tačnim i ažuriranim podacima, kako bi se na njima zasnovali istraživanje i analiza. Nažalost, takva mogućnost autoru nije bila pružena. Navedeno ograničenje donekle je ublaženo navođenjem literatura koja je pažljivo birana na domaćem i na stranim jezicima. Time je data solidna osnova za teorijsku analizu predmeta rada, kao i hipoteza od kojih se pošlo.

Na osnovu trendova i promena u poreskim sistemima, pre svega prosečnog smanjenja poreskog opterećenja, u disertaciji je zaključeno kako se poreska konkurencija sve značajnije manifestuje i u segmentu fiskalnog opterećenja zarada. Stoga je u radu posvećena pažnja efektima fiskalnog opterećenja rada, jer čak ni sveobuhvatne, a kamoli izolovane i „površne” reforme poreza na dohodak, ne mogu bitnije uticati na smanjenje troškova rada, s obzirom da u njihovoj ceni, pored poreza na dohodak, daleko veće učešće imaju regresivni doprinosi. Iako su hipoteze dokazane, to ne bi trebalo da znači da su i sva otvorena pitanja i problemi u direktnom oporezivanju stanovništva rešeni. Upravo je u tome i ograničenje istraživanja, jer za sveobuhvatnu analizu efekata, potrebno je u istraživanje uključiti i sve ostale javne prihode koji opterećuju dohodak. Posmatrajući prosek EU, gotovo dve trećine opterećenja rada čine doprinosi. Ispostavilo se kroz analizu da to nisu samo socijalni i zdravstveni doprinosi, već da su i to prirezi lokalnih samouprava i crkveni porezi. Svaka promena politike oporezivanja dohotka nosi loše indirektne učinke na poslovnu i preduzetničku klimu, pa čak i u situacijama kada ne pogađa poslodavce direktno. Do ispravnih zaključaka nije se moglo doći samo posmatranjem zakonskih poreskih stopa, jer su poreski klinovi u evropskim zemljama u proseku viši i po nekoliko procentnih poena od zakonskih poreskih stopa. Ovo istraživanje daje smernice, preporuke, poboljšanja i mogućnosti dogradnje šest scenarija, kao i prostora da se formulišu neke nove hipoteze čije dokazivanje ili opovrgavanje bi mogla biti tematika nekog novog istraživanja.

6. LITERATURA

1. Agencija za privredne registre (2019). Beograd. [online]. Dostupno na: <https://apr.gov.rs/pocetna.3.html> [pristupljeno 22. avgust 2019].
2. Aguiar, M. i Hurst, E. (2006). Measuring Trends in Leisure: The Allocation of Time Over Five Decades. *FRB Boston Working Paper* No. 06-2. [online]. Dostupno na: <https://ssrn.com/abstract=887526> ili <http://dx.doi.org/10.2139/ssrn.887526> [pristupljeno 14. aprila 2016].
3. Aidt, Toke & Jensen, Peter. (2007). The Taxman Tools Up: An Event History Study of the Introduction of the Personal Income Tax in Western Europe, 1815 - 1941. *Journal of Public Economics* Volume 93, Issues 1–2, Pages 160-175
4. Altiparmakov, N. (2013). Da li su fiskalni nameti na zarade u Srbiji regresivni? [online]. Fiskalni savet, Beograd: *Istraživački papir Fiskalnog saveta*. Dostupno na: <http://www.fiskalnisavet.rs/latinica/istrazivacki-radovi.php> [pristupljeno 7. novembra 2017].
5. André, M. and Guillot, M. (2014). „1914-2014: one hundred years of French income tax”. IPP Policy Brief n°12. str 1-7
6. Anđelković, M. (1999). *Poresko pravo*, Niš: Pravni fakultet. Univerzitet u Nišu.
7. Anufrije, A. (2012). Tiranija savremene ekonomije. *The Scientific Journal for Theory and Practice of Socioeconomic Development*, Vol. 1, N 1, str. 62–79.
8. Arandarenko, M. (2009). Mogući pravci reforme oporezivanja rada, Beograd: *Kvartalni monitor* br. 18, str. 67-69.
9. Arsić S., Obradović J., Stojanović M., (2015) „Analiza nivoa javnog duga u razvijenim i zemljama u razvoju”, *Škola biznisa*, vol. 1/2015, str. 172–186.
10. Arsić, M. Bisić M. i Ranđelović S. (2017). *Poreski sistem, poreski moral i siva ekonomija*, XI Poresko veče, Pravni fakultet Univerzitet u Beogradu. Dostupno na: http://www.sfd-cs/Poreski%20sistem,poreski%20moral_i_siva%20ekonomija%20_fin-ptx [Pristupljeno 21. jun 2018].
11. Arsić, M., Altiparmakov, N., Ranđelović, S., Bučić, A., Vasiljević, D. i Levitas, T. (2010). Poreska politika u Srbiji – pogled unapred, Mogući pravci reforme poreza na dohodak građana u Srbiji, Beograd: *Fond za razvoj Ekonomske nauke*, (dostupno na: http://www.skgo.org/upload/files/Poreska_Politika_u_Srbiji.pdf (Datum pristupa: 26. decembar 2016).
12. Arsić, M; Ranđelović, S; Bučić A. i Vasiljević D. (2012). *Reforme poreza na imovinu u Srbiji: Rezultati i perspektive*, Beograd: FREN i Deutsche Gesellschaft für Internationale Zusammenarbeit (GIZ) GmbH
13. Atanasijević, J., Jakovetić, D., Krejić, N., Krklec-Jerinkić, N.& Marković, D. (2019). ”Upotreba analize masovnih podataka za unapređenje efikasnosti naplate poreza u Poreskoj upravi Republike Srbije”, *Ekonomika preduzeća*, vol. 67, no. 1-2, pp. 115-130.
14. Avi-Yonah, R. Sartori, N. and Marian O. (2011). *Global Perspectives on Income Taxation Law*. Oxford: Online Oxford University press
15. Bećirović, S., Plojović, Š. i Ujkanović, E (2012). Fiskalna decentralizacija u Srbiji, *Ekonomski izazovi*, Vol. 1, br. 1. str. 51-65.
16. Belien, P. (2005). *Walking on Water: How to Do It. Zürich: the Brussel Journal* [online]. Dostupno na: <https://www.brusselsjournal.com/node/202> [Pristupljeno 11. jula 2016].
17. Blažić, H. (2006). *Usporedni porezni sustavi - oporezivanje dohotka i dobiti*, 1. izdanje. Rijeka: Ekonomski fakultet, Univerzitet u Rijeci.

18. Blažić, H., Šimović, H., i Štambuk, A. (2014). 'Mjesto socijalne politike u poreznoj politici RH: anketa poreznih stručnjaka', *Revija za socijalnu politiku*, 21(3), str. 327-360. <https://doi.org/10.3935/rsp.v21i3.1216>
19. Bonaparte, Y. (2020). Pricing the Economic Risk of Coronavirus: A Delay in Consumption or a Recession? (March 5, 2020). Available at SSRN: <https://ssrn.com/abstract=3549597> or <http://dx.doi.org/10.2139/ssrn.3549597>
20. Boško Mijatović et al (2008). *Reforme u Srbiji: dostignuća i izazovi*. 1. izdanje. Beograd: Centar za liberalno - demokratske studije.
21. Božić, B., Mihajlović, R. (2014) Analiza postojećeg stanja i potreba razvoja infrastrukture za državnu procenu vrednosti nepokretnosti u Republici Srbiji. studija, dostupno na: http://www.ambero-icon.rs/wpcontent/uploads/2014/02/STUDIJA_28012014_AM_BERO.pdf [Pristupljeno 5. jul 2018].
22. Božić, B.S., Milićević, D.M., Mihajlović, R.M.& Jochheim-Wirtz, C. (2014). Vrednovanje nepokretnosti u Republici Srbiji, Beograd: Tehnika, vol. 69, no. 4, str. 571-578.
23. Bratić, V. (2006). 'Porezni izdaci: teorijski pregled', *Financijska teorija i praksa*, 30(2), str. 113-127. Dostupno na: <https://hrcak.srce.hr/5247> [pristupljeno 03. jul 2015].
24. Breitenfeld F. (1936). Pravni poslovi nekretninama u XII. i XIII. vijeku u Dalmaciji, Hrvatskoj i Slavoniji. *Vjesnik Arheološkog muzeja u Zagrebu*, Vol. 17 No. 1, str. 111-150. Preuzeto s <https://hrcak.srce.hr/50011>
25. Brümmerhoff D. (1996). *Javne finansije*, VII izdanje, Zagreb: MATE.
26. Caminada, K. and Goudswaard, K. (2009). Social Expenditure and Poverty Reduction in the EU15 and Other OECD Countries (2009). Department of Economics Research Memorandum 2009.02 Leiden University. Available at SSRN: <http://ssrn.com/abstract=1553803> or <http://dx.doi.org/10.2139/ssrn.1553803>
27. Caporale, G. Georgellis, Y. and Tsitsianis, N. and Yin, Ya Ping, (2007). Income and Happiness Across Europe: Do Reference Values Matter? (November 2007). *CEifo Working Paper No. 2146*. Available at SSRN: <https://ssrn.com/abstract=1032568>
28. Carlo V Fiorio & Francesco D'Amuri (2005). Workers' Tax Evasion in Italy, *Giornale degli Economisti*, GDE (Giornale degli Economisti e Annali di Economia), Bocconi University, vol. 64(2-3), pages 247-270.
29. Cavalcanti, C. and Swift, Z. (1999). Reforming Tax Expenditure Programs in Poland, *World Bank Policy Research Working Paper No. 2465*. Dostupno na: <http://ssrn.com/abstract=632535> [Pristupljeno 22. maja 2017].
30. Christians, A. (2014). „Avoidance, Evasion, and Taxpayer Morality”, *Washington University Journal of Law and Policy*, Vol. 44, 39. Preuzeto 14. mart 2019. sa <https://ssrn.com/abstract=2417655>
31. Cindori, S., i Kuzelj, V. (2018). 'Socijalni aspekt kriznoga poreza: fiskalni instrument ili devijacija poreznog sustava?', *Ekonomska misao i praksa*, (2), str. 479-502. Preuzeto s: <https://hrcak.srce.hr/213296> (Datum pristupa: 22.01.2019.)
32. Cvjetković, C.M.& Baturan, L.O. (2017), "Rešavanje stambenog pitanja kao osnov poreskih olakšica u srpskom sistemu poreza na dohodak građana", *Zbornik radova Pravnog fakulteta, Novi Sad*, vol. 51, no. 4, pp. 1685-1698.
33. Čengić, D. (1996). Porezna služba u gradu Zagrebu 1850-1945. godine. *Arhivski vjesnik*, (39), 139-156. Preuzeto s <https://hrcak.srce.hr/65219>
34. Čičin-Šain, N. (2013). 'Trendovi i pokretači u poreznoj politici', *Zagrebačka pravna revija*, 2(2), str. 297-301. Dostupno na: <https://hrcak.srce.hr/129510> [Pristupljeno 28. april 2015].

35. D. Bodul, (2012). Zakonska regulacija stečaja nad jedinicama lokalne – komparativna rješenja i hrvatska perspektiva, *Zbornik Pravnog fakulteta Sveučilišta u Rijeci*, vol 33, br. 1, str. 413-441.
36. Dale, G., i Hardy, J. (2014). 'Slom gospodarstva u Srednjoj i Istočnoj Europi', *Diskrepancija*, 13(19), str. 169-180. Preuzeto s: <https://hrcak.srce.hr/129237> (Datum pristupa: 02.09.2019.)
37. Desai, Raj M; Freinkman, L. i Goldberg, I. (2003). Fiscal Federalism and Regional Growth: Evidence from the Russian Federation in the 1990s, *World Bank Policy Research Working Paper No. 3138*. Dostupno na: <http://ssrn.com/abstract=461861> [Pristupljeno 28. jun 2017].
38. Devereux, M. (1992). The Ruding Committee report : an economic assessment. *Fiscal Studies*, Vol. 13, No. 2, May 1992, Vol. 13, No. 2, pp. 96-107
39. Dimitrijević, M. (2013). Poreska konkurencija – teorijski osvrt, Niš: *Zbornik radova Pravnog fakulteta*, broj 65, str. 455-471
40. Dnevni list Politika 16.12.2012. godine <http://www.politika.rs/rubrike/Kultura/Zerar-Depardje-odrice-se-francuskog-drzavljanstva.lt.html>, sajtu pristupljeno 09.11.2014.
41. Docquier, F. and Marfouk, A. (2004). Measuring the International Mobility of Skilled Workers (1990–2000), *World Bank Policy Research Working Paper No. 3381*. Dostupno na: <https://elibrary.worldbank.org/doi/full/10.1596/1813-9450-3381> [Pristupljeno 28. jul 2018].
42. Drometer M., Frank M., Hofbauer Pérez M., Rhode C., Schworm S. and Stitteneder T., (2018) "Wealth and Inheritance Taxation: An Overview and Country Comparison", *ifo DICE Report* 16 (2), pg. 45–54.
43. Đurović-Todorović J. i Đorđević M. (2009). Alternativni načini oporezivanja dohotka fizičkih lica, *Ekonomске teme*, vol. 47, br. 3.
44. Đurović-Todorović, J. (2009). Problem poreske evazije u izabranim zemljama. *Ekonomika preduzeća*, 57 (9-10).
45. Đurović-Todorović, J., i Đorđević, M. (2008). Uticaj oporezivanja na konkurentnost i regionalni razvoj. *Ekonomika preduzeća*, 56 (3-4), 124-132.
46. Edwards, C. (2019). Taxing Wealth and Capital Income. *Tax & Budget Bulletin*, number 85. CATO institute. Dostupno na: https://object.cato.org/sites/cato.org/files/pubs/pdf/tbb85_final_edit.pdf (pristupljeno 03.08.2019.)
47. Employment and Benefits in the European Union (2007). Clifford Chance LLP Dostupno na: https://www.sorainen.com/UserFiles/File/Publications/briefing_Employment-benefits-in-the-European-Union.2007-05-01.Clifford-Chanse-LLP.eng.andisb-agrigr.pdf [Pristupljeno 25. jun 2016].
48. Eric Roig, 2020. Quotient familial : calcul du nombre de parts fiscales. Dostupno na: <https://droit-finances.commentcamarche.com/contents/907-quotient-familial-calcul-du-nombre-de-parts-fiscales> [Pristupljeno 05. januar 2020].
49. Ernest & Young (2014). Cross-country Review of Taxes on Wealth and Transfers of Wealth za potrebe Evropske komisije izveštaj sačinio Ernest & Young (Specific Contract No8 Taxud/2013/DE/335 Based on Framework Contract No Taxud/2012/CC/117 Revised Final report). Dostupno na: https://ec.europa.eu/taxation_customs/sites/taxation/files/docs/body/2014_eu_wealth_tax_project_finale_report.pdf [Pristupljeno 21. april 2017].
50. Ernst & Young Global Limited (2013). Online: <https://www.ey.com/gl/en/issues/talent-management/ey-how-to-secure-top-talent-in-the-brics#.XTYRzugzZPZ> [Pristupljeno 24. jun 2015].

51. Ernst & Young Global Limited (2014). Cross-country Review of Taxes on Wealth and Transfers of Wealth. Specific Contract No8 TAXUD/2013/DE/335 Based on Framework Contract No TAXUD/2012/CC/117.
52. Ernst & Young Global Limited (2018). Worldwide Personal Tax and Immigration Guide 2018–19. Online: [https://www.ey.com/Publication/vwLUAssets/ey-2018-19-worldwide-personal-tax-and-immigration-guide/\\$FILE/ey-2018-19-worldwide-personal-tax-and-immigration-guide.pdf](https://www.ey.com/Publication/vwLUAssets/ey-2018-19-worldwide-personal-tax-and-immigration-guide/$FILE/ey-2018-19-worldwide-personal-tax-and-immigration-guide.pdf) [Pristupljeno 07. jun 2019].
53. Estonska poreska i carinska uprava (2019). Estonian Tax and Customs Board, <https://www.emta.ee/eng/business-client/income-expenses-supply-profits/fringe-benefits> , linku pristupljeno 21.05.2019.
54. European Trade Union Confederation (ETUC), Manifest ETUC-a 2019-2023 [online]. Fiskalni savet, Beograd: *Istraživački papir Fiskalnog saveta*. Dostupno na: <https://www.etuc.org/en/aims-and-priorities> [pristupljeno 7. jun 2019].
55. Eurostat (2019). *EU in figures*. [online]. Luxembourg: Office of the European Union. Dostupno na: https://europa.eu/european-union/about-eu/figures/living_en [Pristupljeno 29. oktobar 2019].
56. Eurostat (2019). *Population structure and ageing*. [online]. Luxembourg: Office of the European Union. Dostupno na: https://ec.europa.eu/eurostat/statistics-explained/index.php/Population_structure_and_ageing [Pristupljeno 22. jul 2019].
57. Evropska centralna banka (2007). Mesečni bilten za septembar, ECB Monthly Bulletin, [online]. Dostupno na: https://www.ecb.europa.eu/pub/pdf/other/mb200709_focus10.en.pdf?351786d41c0e897474ce10ce41d12efd [Pristupljeno 18. oktobar 2016].
58. Evropska komisija (2014). Taxation Trends in European Union: Data for EU Member States, Iceland and Norway 2014 Edition, Publications. [online]. Luxembourg: Office of the European Union. Dostupno na: https://ec.europa.eu/taxation_customs/sites/taxation/files/taxation_trends_report_2014.pdf
59. Evropska komisija (2018). *Tax Policies in the European Union 2018 Survey*, Publications. [online]. Luxembourg: Office of the European Union. Dostupno na: https://ec.europa.eu/taxation_customs/sites/taxation/files/tax_policies_survey_2018.pdf [pristupljeno 22. mart 2019].
60. Evropska komisija (2019). *Taxation Trends in European Union: Data for EU Member States, Iceland and Norway 2019 Edition*, Publications. [online]. Luxembourg: Office of the European Union. Dostupno na: https://ec.europa.eu/taxation_customs/sites/taxation/files/taxation_trends_report_2019.pdf
61. Evropski sud pravde (2006). *ECJ, Case C-345/05, Commission v. Portugal*, ECR I – 10633 dostupno na <http://eur-lex.europa.eu/legal-content/EN/TXT/?uri=CELEX%3A62005CJ0345> [pristupljeno 6. novembra 2015]
62. Federal Public Service Finance Belgium (2018). *Tax Survey, nr. 30, 2018*. Bruxelles: Belgium General Administration Strategic expertise and support research department . [online]. <http://financien.belgium.be> [Pristupljeno 28. decembar 2018].
63. Finska poreske administracije (2019). Helsinki: Veroskatt. Online: https://www.vero.fi/en/individuals/housing/real_estate_tax/paying_real_estate_tax/, linku pristupljeno 28.05.2019.
64. Fiskalna strategija za 2017. godinu sa projekcijama za 2018. i 2019. godinu (Sl. glasnik RS br. 99/16).
65. Fiskalna strategija za 2018. godinu sa projekcijama za 2019. i 2020. godinu („Sl. glasnik RS”, br. 112/17).

66. Fiskalna strategija za 2019. godinu sa projekcijama za 2020. i 2021. godinu (Sl. glasnik RS br. 92/18).
67. Fiskalni savet Republike Srbije (2017). *Lokalne javne finansije: Problemi, rizici i preporuke*. Dostupno na: [http://www.fiskalnisavet.rs/doc/analize-stavovi-predlozi/Lokalne%20javne%20finansije_%20Problemi,%20rizici%20i%20preporuke%20\(2017\).pdf](http://www.fiskalnisavet.rs/doc/analize-stavovi-predlozi/Lokalne%20javne%20finansije_%20Problemi,%20rizici%20i%20preporuke%20(2017).pdf) [Pristupljeno 22. april 2019].
68. Fiskalni savet Republike Srbije (2018). *Zarade u državnom sektoru: stanje i smernice za reformu*. Dostupno na: <http://www.fiskalnisavet.rs/doc/analize-stavovi-predlozi/Zarade-u-drzavnom-sektoru-stanje-i-smernice-za-reformu.pdf> [Pristupljeno 18. maj 2019].
69. Frunza, R; Mursa, G. and Liviu-George G. M. (2008). Reasons and Effects of the Romanian Labour Force Migration in European Union Countries. *CES WP Volume I, Issue 2, 2009*. Dostupno na: http://www.ceswp.uaic.ro/articles/CESWP2009_I.2.pdf [Pristupljeno 8. mart 2016].
70. Gaëlle Garnier, Endre György, Kees Heineken, Milena Mathé, Laura Puglisi, Savino Ruà, Agnieszka Skonieczna, Astrid Van Mierlo. (2014). A wind of change? Reforms of Tax Systems since the launch of Europe 2020. *Taxation papers working paper N. 49 – 2014*. dostupno na: https://ec.europa.eu/taxation_customs/sites/taxation/files/resources/documents/taxation/gen_info/economic_analysis/tax_papers/taxation_paper_49.pdf [Pristupljeno 27. april 2018].
71. Galanaki, E. (2013). Gender and the Importance of Fringe Benefits: Exploring their Link with Organizational Commitment and Job Satisfaction. 2013 *European Academy of Management Conference*, Istanbul, Turkey, 26-29 June 2013 ISBN Nr:978-975-8400-35-5. Dostupno na: <https://ssrn.com/abstract=2325426> ili <http://dx.doi.org/10.2139/ssrn.2325426> [Pristupljeno 27. april 2017].
72. Genser, B. (2006). The Dual Income Tax: Implementation and Experience in European Countries *ekonomski pregled*, 57 (3-4) 271-288
73. Gorana Krstić, Friedrich Schneider, Mihail Arandarenko, Miloško Arsić, Branko Radulović, Saša Randelović i Irena Janković (2013). Izveštaj: siva ekonomija u Srbiji: novi nalazi i preporuke za reforme. Beograd: FREN i USAID.
74. Gordon F. Sander. (2018). [online]. <https://www.politico.eu/article/latvia-a-disappearing-nation-migration-population-decline/> tekst u Politiko od izdanje 1/5/18 [Pristupljeno 18. decembar 2018].
75. Grdinić, M. (2015). Međuvodnost poreznih struktura i ekonomskog rasta u odabranim državama srednje i istočne Europe i Republici Hrvatskoj. Doktorska disertacija. Rijeka: Ekonomski fakultet, Univerzitet u Rijeci.
76. Hague, Nadeem Ul i Jahangir Aziz. (1999). The quality of governance: „second-generation’ civil service reform in Africa. *Journal of African Economies* vol 8, str. 68-106.
77. Hämäläinen, J., i Kalevi Juntunen, E. (2003). 'Socijalna skrb i socijalni rad u uvjetima globalizacije: primjer Finske', *Revija za socijalnu politiku*, 10(2), str. 185-198. <https://doi.org/10.3935/rsp.v10i2.126>
78. Hassan, Fareed M. A. (1998). Revenue-productive Income Tax Structures and Tax Reforms in Emerging Market Economies: Evidence from Bulgaria, *World Bank Policy Research Working Paper No. 1927*. Dostupno na: <http://ssrn.com/abstract=604990>, [Pristupljeno 11. april 2017].
79. Hassetti K. i Mathur A. (2006). Taxes and Wages, *American Enterprise Institute, Working Paper*. Dostupno na: <http://www.aei.org/publication/taxes-and-wages> [Pristupljeno 19. novembar 2016].

80. Hazans, M. (2003). Potential Emigration of Latvian Labour Force After Joining the EU and its Impact on Latvian Labour Market *Baltic International Centre for Economic Policy Studies Working Paper*. Dostupno na: <https://ssrn.com/abstract=739305> ili <http://dx.doi.org/10.2139/ssrn.739305> [Pristupljeno 14. avgust 2014].
81. Horvat, B. (1971). Yugoslav Economic Policy in the Post-War Period: Problems, Ideas, Institutional Developments. *The American Economic Review*, 61(3), 71-169. Retrieved from <http://www.jstor.org/stable/1813304>.
82. Ignjatović, Đ., (2009). Države sa niskom stopom kriminaliteta - primer Malte. *Strani pravni život*, (3), pp. 49-66.
83. Ilić-Popov, G. i Pavlović, Đ. (2003) *Leksikon javnih finansija*. Beograd: Zavod za unapređenje i rentabilnost poslovanja.
84. IOTA (2018). *Impact of digitalisation on the transformation of tax administrations*. Budimpešta: Intra-European Organisation of Tax Administrations
85. Iven De Hoon (2015). [online]. <https://www.nomoretax.eu/ikeas-founder-paid-tax-for-the-first-time-in-42-years/> (pristupljeno 01. avgusta 2019).
86. Jakšić, M., Drenovak, M., Todorović, V. (2014). Alternativni izvori finansiranja u funkciji razvoja lokalnih samouprava, u: Maksimović Lj., Stanišić N. [ur.] Stanje i perspektive ekonomskog razvoja Grada Kragujevca, Kragujevac: Ekonomski fakultet, 545-559.
87. Janković, I. [2016]. Pravni status Roma u Kneževini Srbiji. *Pravni zapisi*, 7(2), 297-323.
88. Jelušić, B. i Vuković, D. (2014). *Oprečna mišljenja o mogućnosti oporezivanja kiča i šunda*. Podgorica: Vijesti. [online]. Dostupno na: <https://www.vijesti.me/vijesti/drustvo/oprecna-misljenja-o-mogucnosti-oporezivanja-kiča-i-sunda> [pristupljeno 11. april 2015].
89. Jeremić, N. (2012). Geneza oporezivanja dohotka u Srbiji, *Pravno-ekonomski pogledi*, godina III, br. 1, str 37-70.
90. Jeremić, N. Kamenković, S. Grubišić Z. (2019). Usporedna analiza poreskih sistema skandinavskih i mediteranskih zemalja, *Poslovna ekonomija*, godina XIII, broj 2, vol. XXV, str 1-28.
91. Josimovski A. G. (2016). *Uzajamna pravna pomoć u poreskim stvarima*. Doktorska disertacija. Niš: Pravni Fakultet, Univerzitet u Nišu.
92. Jović, M; Spariosu, T i Jovanović, M. (2003). „*Institucije i mere za legalizaciju sive ekonomije*”, Beograd: Institut ekonomskih nauka, dostupno na <http://www.iien.bg.ac.yu/snimanje/wp02-01.pdf> (Datum pristupa: 01 februar 2016.)
93. Katnić, M. (2017). *Poresko opterećenje rada u Crnoj Gori - procjena uticaja promjene nivoa poreskog opterećenja rada*. Podgorica: Kancelarija programa Ujedinjenih nacija za razvoj (UNDP) u Crnoj Gori.
94. Kesner-Škreb, M, (2012). „Mnogo vike nizašto – tri pitanja o porezima na nekretnine”, *Newsletter - Povremeno glasilo Instituta za javne financije*, 14 (66), Zagreb: Institut za javne financije.
95. Kesner-Škreb, M. (2002). Porez na imovinu, Zagreb: *Finansijska teorija i praksa*, Vol. 26, No. 4, str. 895-898.
96. Kesner-Škreb, M. (2005). Proporcionalni porez. *Financijska teorija i praksa*, 29 (2), 249-251.
97. Kettunen, P. (2017). 'Reforma finske javne uprave', *Političke analize*, 8(29), str. 34-38. Preuzeto s: <https://hrcak.srce.hr/180395> (Datum pristupa: 03.11.2018.)
98. Kiparski poreski sistem <https://www.pwc.com.cy/en/publications/assets/tax-facts-figures-2019-english-december-2018.pdf> [Pristupljeno 29. jul 2019].

99. Kiparski zakon o planiranju i izgradnji. (1972). Službeni glasnik Republike Kipar 90/72 [online]. <http://extwprlegs1.fao.org/docs/pdf/cyp3084.pdf> (Datum pristupa: 09. oktobar 2018).
100. Komitet ministara Saveta Evrope, Evropsko zakonodavstvo i druga strana prava Paragraf lex aplikacija, Naslov: Preporuka br. r (97) 7 Komiteta ministara zemljama članicama o lokalnim javnim uslugama i pravima njihovih korisnika (usvojena od strane Komiteta ministara Saveta Evrope 1. Aprila 1997. godine na 587. sednici održanoj na nivou zamenika ministara).
101. Kongres SAD (2009), saopštenje Komiteta za aroprijacije februar 2009, [online]. Dostupno na: <http://appropriations.house.gov/pdf/PressSummary02-13-09.pdf> pristup 14.03.2015.
102. Koprić, I. (2009). 'Lokalna samouprava i lokalni službenički sustavi u Austriji i Finskoj', *Hrvatska i komparativna javna uprava*, 9.(3.), str. 661-668.
103. Kotarski, K. (2013). 'Politička ekonomija njemačkih parlamentarnih izbora', *Političke analize*, 4(16), str. 35-41.
104. Kovač, P. (2016). 'Dosezi i manjkavosti upravnih reformi u Sloveniji', *Političke analize*, 7(26), str. 13-17.
105. Kovačević, M; Ilić, J. i Damjanović, R. (2017). „Evolucija poreza na dohodak u Srbiji”, Beograd: *Oditor*, Vol. III, Br. 01/2017 str. 7 – 23.
106. Kovačić, M. (2009). 'Reforma lokalne samouprave u Danskoj 2007. godine', *Hrvatska i komparativna javna uprava*, 9.(4.), str. 989-997.
107. KPMG (2017). *Taxation of international executives*, France - Income Tax [online]. <https://home.kpmg/xx/en/home/insights/2011/12/france-income-tax.html> [Pristupljeno 13. avgust 2019].
108. KPMG (2019). *Taxation of international executives*, Belgium - Income Tax [online]. <https://home.kpmg/xx/en/home/insights/2011/12/belgium-income-tax.html> [Pristupljeno 11. avgust 2019].
109. KPMG (2019). *Taxation of international executives*, Germany - Income Tax [online]. <https://home.kpmg/xx/en/home/insights/2011/12/germany-income-tax.html> [Pristupljeno 14. april 2019].
110. KPMG (2019). *Taxation of international executives*, Greece - Income Tax [online]. <https://home.kpmg/xx/en/home/insights/2011/12/greece-income-tax.html> [Pristupljeno 18. avgust 2019].
111. KPMG (2019). *Taxation of international executives*, Romania - Income Tax [online]. <https://assets.kpmg/content/dam/kpmg/ro/pdf/2018/tax-card-en-2018.pdf> [Pristupljeno 29. april 2019]
112. Labus, M. (2017). *Bela knjiga – Predlozi za unapređenje poslovne klime u Srbiji*, Beograd: Savet stranih investitora.
113. Lemajić, N, „Agrarni odnosi i razvoj poljoprivrede u Sremu polovinom XVI veka”, časopis „*Istraživanja*” br. 15, 2004, str. 75-103.
114. Lev F. and Y. Plamen, (1999). *Decentralization in Regional Fiscal Systems in Russia: Trends and Links to Economic Performance*. World Bank Policy Research Working Paper No. 2100. [online] SSRN: <https://ssrn.com/abstract=623927>
115. Lončarić-Horvat O. (1994). Obitelj u fiskalnom sustavu, Zagreb: *Rev. soc. polit.*, god. I, br. 3, 245–254.
116. Lončarić-Horvat, O. (1995). 'Socijalna država i posredni porezi', *Revija za socijalnu politiku*, 2(2), str. 115-121. Dostupno na: <https://doi.org/10.3935/rsp.v2i2.528> [pristupljeno 02. mart 2018].

117. Lucie Sedmihradsk, „Property tax in the Czech Republic and Slovakia since 1993”, Minhen: *MPRA Paper No. 42259*, Dostupno na: https://mpra.ub.uni-muenchen.de/42259/1/MPRA_paper_42259.pdf [Pristupljeno 19. novembar 2015].
118. Ljungqvist, A. and Smolyansky, M. (2018). To Cut or Not to Cut? On the Impact of Corporate Taxes on Employment and Income. *Nber Working Paper Series*. Available at SSRN: <https://ssrn.com/abstract=2536677> or <http://dx.doi.org/10.2139/ssrn.2536677>
119. Maksimović, A. (2013). Lokalna samouprava u vertikalnoj organizaciji vlasti, *Pravno-Ekonomske Pogledi*, Godina IV, br. 2, 2013 (str. 83-96)
120. Manojlović, R. (2015). 'Javna uprava i politički sustav Savezne Republike Njemačke: modernizacija kroz očuvanje tradicije', *Hrvatska i komparativna javna uprava*, 15(1), str. 141-174. Preuzeto s: <https://hrcak.srce.hr/139230> (Datum pristupa: 22. maj 2017.)
121. Marković, V. (2013). Ugovor o stručnom usavršavanju i poreska evazija. U: *Zbornik radova 14. međunarodni naučni skup sinergija 2013. "Globalizacija i savremeno poslovanje"* Bijeljina: Univerzitet Sinergija, str. 370-37
122. Matković G. i Mijatović B. (2011). Porezi na potrošnju su regresivni, *Kvartalni monitor* br. 27. str. 83.-85
123. Mesarić, M. (2006). 'Dugoročna neodrživost tržišnog fundamentalizma i neoliberalnog kapitalizma', *Ekonomske pregled*, 57(9-10), str. 603-630. Dostupno na: <https://hrcak.srce.hr/8478> (Datum pristupa: 26. mart 2016).
124. Mihalj, Pavle (1973). Sistem oporezivanja u poljoprivredi Jugoslavije između dva svjetska rata. *Politička misao: časopis za politologiju*, 10(4), str. 447-463. Dostupno na: <http://hrcak.srce.hr/114982> [pristupljeno 28. decembar 2017].
125. Mijatović B. (2013). *Ukidanje naknade za korišćenje građevinskog zemljišta*, 1. izdanje. Beograd: Centar za privatno međunarodno preduzetništvo (CIPE).
126. Mijatović, N. (2007). Razmatranje teorijskih pristupa osnovnim institutima uređenja oporezivanja dohotka. *Revija za socijalnu politiku*, 14 (3-4), 289-311. <https://doi.org/10.3935/rsp.v14i3.702>
127. Milošević M. (2008). Zakon o porezu na dohodak građana u svetlu člana 91, stav 2 Ustava Republike Srbije, Beograd: *Anali Pravnog fakulteta u Beogradu*, vol. 56, br. 2, str. 305-319.
128. Miljković-Katić B. (2008). „Poreska politika ustavobranitelja”, Beograd: „*Istorijski časopis*”, br. 57, str. 219-237.
129. Ministarstvo finansija Bugarske (2019). [online] Dostupno na: <https://www.minfin.bg/en/documents> [pristupljeno 12. avgust 2019].
130. Ministarstvo finansija Crne Gore (2013). *Analiza efekata progresivnog oporezivanja dohotka fizičkih lica, dobiti pravnih lica i nepokretnosti*, Podgorica.
131. Ministarstvo finansija Kipar. (2019). [online] Dostupno na: <http://mof.gov.cy/en/publications/> [Pristupljeno 24. april 2019].
132. Ministarstvo za rad, zapošljavanje, boračka i socijalna pitanja Republike Srbije, Dostupno na: <https://www.minrzs.gov.rs/srb-lat/aktuelnosti/vesti/odrzana-peta-sednica-koordinacionog-tela-za-pracenje-tokova-iz-oblasti-ekonomskih-migracija> [Pristupljeno 22. jul 2019].
133. Miović, V. (2004). 'Turske priznanice o uplaćenom dubrovačkom haraču', *Anali Zavoda za povijesne znanosti Hrvatske akademije znanosti i umjetnosti u Dubrovniku*, (42), str. 53-77. Preuzeto s: <https://hrcak.srce.hr/11627> (Datum pristupa: 12.03.2017.)
134. Mitrić – Aćimović D. (2015). *Uloga moralnosti i organizacijskog konteksta u formiranju spremnosti za korupciju*. Doktorska disertacija. Novi Sad: Filozofski fakultet odsek za psihologiju Univerzitet u Novom Sadu.
135. Mladenović, B. (2017). *Siromaštvo u Republici Srbiji 2006 – 2016. godine*, 1. izdanje. Beograd: Tim za socijalno uključivanje i smanjenje siromaštva Vlade Republike Srbije.

136. Morini, M. i Pellegrino, S. (2014). Personal Income Tax Reforms: A Genetic Algorithm Approach *Center for Research on Pensions and Welfare Policies Working Paper* No. 147/14. Dostupno na: <https://ssrn.com/abstract=2543182> ili <http://dx.doi.org/10.2139/ssrn.2543182> [Pristupljeno 21. april 2015].
137. Moulton, C. (1998). *Ancient Greece and Rome: an encyclopedia for students*, Charles Scribner's Sons.
138. Musgrave, R. (1998). „*Kratka povijest fiskalne doktrine*”, Zagreb: Institut za javne financije.
139. Nacionalna alijansa za lokalni ekonomski razvoj (2017). *Sistem oporezivanja rada i mogući načini njegove reforme* [online]. Fiskalni savet, Beograd: Istraživački papir Fiskalnog saveta. Dostupno na: http://sivaekonomija.rs/htdocs/Files/00458/NALED_Sistem-oporezivanja-rada-i-moguci-pravci-njegove-reforme.pdf [pristupljeno 17. decembra 2017].
140. Nacionalna strategija održivog razvoja („Sl. glasnik RS”, br. 57/08).
141. Nacionalna strategija zapošljavanja za period 2011-2020. godine („Sl. glasnik RS”, br. 37/11).
142. Narodna banka Kipar. (2019). [online] <http://bankofcyprus.com.cy/en-gb/retail/the-bank/documents/special-contribution-for-the-defence/> [Pristupljeno 21. januar 2019].
143. Nenkova, P. i Kalcheva, D. (2018). Fiscal role and revenue importance of recurrent tax on immovable property in Bulgaria - a comparative analysis of 265 municipalities, *Journal: Бизнес посоки* No: 02, str: 95-110.
144. Nguyen V. and Nørstebøen, O. (2016). Real Estate Underpricing and the Removal of Surveyor Valuations (Norsk tittel: Underprising i boligmarkedet og avskaffelsen av verditakst). Norwegian school of economics. Dostupno na: <https://openaccess.nhh.no/nhh-xmlui/bitstream/handle/11250/2432600/masterthesis.PDF?sequence=1&isAllowed=y> pristupljeno 25.11.2017.
145. Nordhaus, S. (2009). *Ekonomija*, Zagreb: Mate.
146. Obradović, S. i Lojanica, N., 2015. Strane direktne investicije i nejednakost u raspodeli dohotka - prikaz ekonomija u razvoju. *Anali Ekonomskog fakulteta u Subotici*, (34), pp. 3-13.
147. Odluka o visini minimalne cene rada za period januar - decembar 2020. godine („Službeni glasnik RS”, broj 65/2019).
148. Odluka Ustavnog suda Republike Srbije IU broj 42/99 („Službeni glasnik RS”, br. 3/01)
149. Odoabaša, R. (2012). "Nova nejednakost" - izvori i štetne posljedice rastuće imovinske i dohodovne nejednakosti', *Pravni vjesnik*, 28(2), str. 59-77. Dostupno na: <https://hrcak.srce.hr/121040> [pristupljeno 19. februar 2017].
150. OECD (2006). *Fundamental Reform of Personal Income Tax*, OECD Tax Policy Studies, No. 13, Organisation for Economic Co-operation and Development Publishing, Paris, Dostupno na: <https://doi.org/10.1787/9789264025783-en>. [pristupljeno 09. februar 2014].
151. OECD (2018), *The Role and Design of Net Wealth Taxes in the OECD*, OECD Tax Policy Studies, No. 26, OECD Publishing, Paris, <https://doi.org/10.1787/9789264290303-en>.
152. OECD (2018), *Revenue Statistics 2018*, Organisation for Economic Co-operation and Development Publishing, Paris, Dostupno na: https://doi.org/10.1787/rev_stats-2018-en.
153. OECD (2018), *Tax Challenges Arising from Digitalisation – Interim Report 2018: Inclusive Framework on BEPS*, OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project, OECD Publishing, Paris, <https://doi.org/10.1787/9789264293083-en>.

154. OECD (2018). Domestic revenue mobilisation: A new database on tax levels and structures in 80 countries. Organisation for Economic Co-operation and Development Publishing, Paris, Dostupno na: <https://www.oecd.org/tax/tax-policy/domestic-revenue-mobilisation-a-new-database-on-tax-levels-and-structures-in-80-countries.pdf>
155. OECD (2019), Taxing Wages 2019, OECD Publishing, Paris, doi: 10.1787/tax_wages-2019-en (napomena: OECD 2014, Taxing Wages 2014, OECD Publishing Paris je korišćen za tabelarni pregled)
156. OECD (2020), Organisation for Economic Co-operation and Development Publishing, Paris, Dostupno na: <https://www.oecd.org/tax/corporate-tax-remains-a-key-revenue-source-despite-falling-rates-worldwide.htm>
157. Onofreia, M. i Cozmei, C. (2012). Impact of property taxes on commercial real estate competition. *Procedia Economics and Finance* 3. str 604 – 610
158. Ordower, H. (2006). Comparative Law Observations on Taxation of Same-Sex Couples (April 10, 2006). Tax Notes, Vol. 111, pp. 229-233; *Saint Louis U. Legal Studies Research*. Available at SSRN: <https://ssrn.com/abstract=1270608>
159. Osnovni zakon o doprinosima i porezima građana („Sl. list SFRJ”, br. 32/64, 37/64, 52/66, 15/67, 31/67, 54/67, 32/68, 55/69, 56/69, prestao da važi: 13/70).
160. Osnovni zakon o društvenom doprinosu i porezima („Sl. list FNRJ”, br. 1/52).
161. Oxfam briefing paper (2019). *Public good or private wealth?* Dostupno na: <https://oxfamlibrary.openrepository.com/bitstream/handle/10546/620599/bp-public-good-or-private-wealth-210119-summ-en.pdf> [pristupljeno 17. marta 2019].
162. Pamuk Sevket (2000), *A Monetary History of the Ottoman Empire*. New York: Cambridge University Press. Xxvi, 276 pp.
163. Patti D., Polyák L., (2017) *Funding the Cooperative City: Community Finance and the Economy of Civic Spaces*, Cooperative City Books, Vienna
164. Penev, G. (2002). "Prirodno kretanje stanovništva 1991-1999/2000". U B. Raičević, D. Šuković (priređivači). *Ekonomске teme*. Ekonomska stvarnost SR Jugoslavije (Republike Srbije). Magna Agenda (Beograd), str. 27- 40.
165. Petak, Z. (2012). Ekonomski federalizam u socijalističkoj Jugoslaviji, *Politička misao: Croatian political science review*, 49 (4), str. 212-227.
166. Pezer, M., Stanić, B., i Perić, T. (2019). 'Dekompozicija Ginijevog koeficijenta nejednakosti pomoću Shapleyeve vrijednosti: primjer Hrvatske ', *Zbornik Ekonomskog fakulteta u Zagrebu*, 17(2), str. 19-37. <https://doi.org/10.22598/zefzg.2019.2.19>
167. Popović D. (1998). Nove tendencije javnim finansijama i finansijskom pravu: zbornik u spomen profesora Miroslava Petrovića, Beograd: Pravni fakultet.
168. Popović D. (2004). *Poreska reforma u Srbiji 2001-2003*, Beograd: Ekonomski institut.
169. Popović D. (2006). Princip jednakosti građana u poreskom pravu, Beograd: Razvoj pravnog sistema 2006/09. Dostupno na: <http://www.ius.bg.ac.rs/Naucni/Razvoj%20pravnog%20sistema%202006/default.htm> [Pristupljeno 21. jul 2016].
170. Popović D. (2011). *Poresko pravo*, Pravni fakultet, Beograd, 2011.
171. Popović et al. (1992). *Komentar Zakona o porezu na dohodak građana*, Beograd: PIM "Nomos"
172. Popović, D. (2007). Predstojeće poreske reforme u državama pred ulaskom u Evropsku uniju: slučajevi Hrvatske i Srbije, *Ekonomija/ Economics*, 14 (1), str. 177-198.
173. Popović, D., & Ilić-Popov, G. [2017]. Značaj i efekti BEPS multilateralne konvencije u međunarodnom poreskom pravu. *Zbornik radova Pravnog fakulteta u Nišu*, 56(75), 13-31.

174. Porez na dohodak u Sloveniji. (2019). [online]. Dostupno na: <http://taxsummaries.pwc.com/ID/Slovenia-Individual-Taxes-on-personal-income> [Pristupljeno 17. jun 2019].
175. Porez na imovinu u Sloveniji. (2019). [online]. Dostupno na: <http://hr.n1info.com/Regija/a402001/Slovenija-izglasala-valorizaciju-nekretnina-porez-na-nekretnine-nakon-2020.html> [Pristupljeno 18. maja 2019].
176. Požega, Ž., i Crnković, B. (2010). 'Analiza utjecaja troškova zaposlenika na poslovne rezultate poduzeća', *Ekonomski vjesnik*, XXIII(1), str. 126-132. Dostupno na: <https://hrcak.srce.hr/57838> (Datum pristupa: 01.05.2017.)
177. Pravilnik o obrascima poreskih prijava za utvrđivanje poreza na dohodak građana koji se plaća po rešenju ("Sl. glasnik RS", br. 90/2017, 38/2018 i 20/2019).
178. Pravilnik o ostvarivanju prava na poresko oslobođenje po osnovu organizovanja rekreacije, sportskih događaja i aktivnosti za zaposlene ("Službeni glasnik RS", broj 50/2019).
179. Pravilnik o sadržaju poreskog bilansa i drugim pitanjima od značaja za način utvrđivanja poreza na dobit pravnih lica (Sl. glasnik RS br. 20/14, 41/15, 101/16, 8/19, 94/19).
180. Pricewaterhouse Coopers Austria (2019). Tax Facts & Figures 2019 – Austria [online]. Dostupno na: <http://taxsummaries.pwc.com/ID/Austria-Individual-Taxes-on-personal-income> [Pristupljeno 28. jul 2019].
181. Pricewaterhouse Coopers Cyprus (2019), Tax Facts & Figures 2019 – Cyprus, The tax system in Cyprus January 2019. [online]. Dostupno na: <https://www.pwc.com.cy/en/publications/assets/tax-facts-figures-2019-english-december-2018.pdf> [Pristupljeno 12. maj 2019].
182. Pricewaterhouse Coopers Greece (2019), Greek real estate taxation: a brief summary April 2019. [online]. Dostupno na: <https://www.pwc.com/gr/en/publications/greek-thought-leadership/greek-real-estate-taxation-summary-2019.html> [Pristupljeno 16. maj 2019].
183. Pricewaterhouse Coopers Italy (2019). Tax Facts & Figures 2019 – Italy [online]. Dostupno na: <http://taxsummaries.pwc.com/ID/Italy-Individual-Taxes-on-personal-income> [Pristupljeno 13. avgust 2019].
184. Pricewaterhouse Coopers Malta (2019), tax system[online]. Dostupno na: <http://taxsummaries.pwc.com/ID/Malta-Individual-Taxes-on-personal-income> [Pristupljeno 12. jul 2019].
185. Pricewaterhouse Coopers Slovenia (2019), *Tax Facts & Figures 2019*. [online]. Dostupno na:
Pricewaterhouse Coopers Spain (2019), tax system[online]. Dostupno na: <http://taxsummaries.pwc.com/ID/Spain-Individual-Other-taxes> [Pristupljeno 19. jul 2019].
186. Puljiz, V. (1995). 'Francuska: spor uspon socijalne države', *Revija za socijalnu politiku*, 2(4), str. 337-343. <https://doi.org/10.3935/rsp.v2i4.505>
187. Radio Slobodna Evropa <https://www.slobodnaevropa.org/a/28817256.html> [Pristupljeno 4. april 2017] i <https://www.slobodnaevropa.org/a/skupstina-poverenik/30049884.html> [Pristupljeno 14. jul 2019]
188. Radonjić O., (2014) „Sukob kultura kao pogrešna premisa za prevazilaženje dužničke krize u evrozoni”, *Teme*, br. 38.1, Univerzitet u Nišu, Nišu, str. 127–149.
189. Radovanović, R. (1950). *Porez na dohodak*, Beograd: Finansijski institut Ministarstva finansija FNRJ

190. Raičević B; Gagić B; Pantić D. (2000). Sistem i politika javnih prihoda u Srbiji u funkciji demografske politike mogućnosti i dometi - kritički osvrt, Stanovništvo 1-4/2000 (XXXVIII). str. 93-117
191. Randelović S. (2012). *Analiza alternativnih modela poreza na dohodak fizičkih lica - efekti primene u Srbiji*; doktorska disertacija. Beograd: Ekonomski fakultet, Univerzitet u Beogradu.
192. Randelović, S. (2013). Reforma poreza na dohodak građana u Srbiji: efikasnost i pravičnost, Beograd: *Kvartalni monitor* Br. 32. str. 63-66.
193. Randelović, S. (2015). "Veza između dizajna i utaje poreza u Srbiji - novi empirijski pristup standardnom teorijskom modelu", *Industrija*, vol. 43, no. 1, pp. 73-89.
194. Rappeport, A, Cochrane E, and Fandos N. *New York times* (2020), izdanje od 17.03.2020. [online]. Dostupno na: <https://www.nytimes.com/2020/03/17/us/politics/stimulus-package.html>
195. Rašić Bakarić I. (2014). „Osnovne značajke poreza na nekretnine: njegova primjena u Hrvatskoj i ostalim zemljama EU”, *Ekonomski prehled*, 65 (5), 385-415.
196. Republički zavod za statistiku (2018), *Preduzetnici u Republici Srbiji, 2017. godine*, Beograd: radni dokument RSZ, avgust 2018, broj 105.
197. Republički zavod za statistiku (2019), Saopštenju LP12 (broj 160, od 14.06.2019.) „Prihodi u novcu i u naturi i lična potrošnja domaćinstava, I kvartal 2019. - prethodni rezultati” [online]: <http://www.stat.gov.rs/sr-cyrl/oblasti/potrosnja-prihodi-i-uslovi-zivota/potrosnja-domacinstva/> [Pristupljeno 28. avgust 2019].
198. Republički zavod za statistiku Republike Srbije (2006). *Publikacija – Broj i površina stambenih površina i jedinica*, [online]. Beograd: Republički zavod za statistiku Republike Srbije. Dostupno na: http://pod2.stat.gov.rs/ObjavljenePublikacije/Popis2011/Knjiga%2022_Broj%20i%20povrsina%20stambenih%20jedinica-Number%20and%20the%20floor%20space%20of%20housing%20units.pdf [pristupljeno 14. jun 2016].
199. Republički zavod za statistiku Republike Srbije (2006). *Zarade u Republici Srbiji 1965-2005*, [online]. Beograd: Republički zavod za statistiku Republike Srbije (RSZ u tekstu). Dostupno na: <http://pod2.stat.gov.rs/ObjavljenePublikacije/G2006/Pdf/G20066004.pdf> [pristupljeno 24. jul 2015].
200. Republički zavod za statistiku Republike Srbije (2019). *Monthly statistical bulletin 05/2019*, [online]. Beograd: Republički zavod za statistiku Republike Srbije. Dostupno na: <http://publikacije.stat.gov.rs/G2019/Pdf/G20193008.pdf> [pristupljeno 24. jun 2019].
201. Republički zavod za statistiku Republike Srbije (2019). *Prosečna godišnja zarada po zaposlenom u Republici Srbiji u 2018. godini*, [online]. objavljeno u "Sl. glasniku RS" br. 13/2019
202. Republički zavod za statistiku Republike Srbije (2019). *Saopštenje ZP22 Republički zavod za statistiku Statistika zaposlenosti i zarada broj 204 - god. LXIX, 31.07.2019.* [online]. <http://publikacije.stat.gov.rs/G2019/Pdf/G20191204.pdf> [pristupljeno 21. avgust 2019].
203. Revidirana fiskalna strategija za 2020. godinu sa projekcijama za 2021. i 2022. godinu (Sl. glasnik RS br. 80/19)
204. Ribnikar, I. (1990). 'Ekonomske funkcije federacije', *Politička misao*, 27(3), str. 39-43. Preuzeto s: <https://hrcak.srce.hr/113367> (Datum pristupa: 10.09.2017.)
205. Rifat A. (2012). Global Taxation of Cross Border E-Commerce Income, *Virginia Tax Review*, Vol. 31, No. 4. str. 639-693

206. Rosen, H. (1999). *Javne financije*, Zagreb: Institut za javne financije
207. Sajt holandske carinske i poreske administracije
https://www.belastingdienst.nl/bibliotheek/handboeken/html/boeken/HL/thema_s-levensloopregeling.html pristup 08.03.2018.
208. Savet Evrope, Government Financial Policies Towards Families – Existing tax deductions; tax allowances; tax benefits for children, other dependent persons and spouses/cohabiting partners.
http://www.coe.int/t/dg3/familypolicy/Source/2_2_i%20Tax%20deductions%20and%20benefits%20for%20families.pdf, sajt pristupljeno 28.03.2015.
209. Silfverberg C., (2002) „The Swedish Net Wealth Tax – Main Features and Problems”, Scandinavian studies in law No.44, Stockholm Institute for Scandinavian Law, Stockholm, pg. 367–374.
210. Simić, P. (2013). World politics, globalization and the crisis, Beograd: *Međunarodni problem*, Volume 65, Beograd, Issue 1 str. 24-41
211. Sir Frederick Pollock, (2010). *The History of English Law before the Time of Edward I. Reprint of 2nd edition*, with a Select Bibliography and Notes by Professor S.F. Milsom. Indianapolis: Liberty Fund, 2 vols. [Online] available from <https://oll.libertyfund.org/titles/2312>; sajt pristupljeno 1/11/2018; Internet.
212. Siroky, J. i Kovarova, A. (2008). *Czech Republic: The effective personal income tax rate in the Czech Republic*, Localización: European taxation, ISSN 0014-3138, Vol. 48, Nº. 10, 2008, págs. 547-548
213. Slemrod, J. (2002). Tax Systems, National Bureau of Economic Research. [online]. Dostupno na: https://www.nber.org/reporter/summer02/slemrod.html#N_1 [pristupljeno 27. april 2018].
214. Sokol, N. (2008). Analiza učinaka porezne konkurencije pri oporezivanju dobiti poduzeća u Europskoj Uniji. Economic research - Ekonomska istraživanja, 21(4), 34-44. Dostupno na: <https://hrcak.srce.hr/38187> [Pristupljeno 10. maj 2015].
215. Srdoč, N. i Anand Samy J. (2005). Flat tax: kako provesti poreznu reformu i potaknuti gospodarski rast Hrvatske?: što bi svaki hrvatski porezni obveznik trebao znati? Zagreb: IBS.
216. Stanković, K. (1999). Tokovi razvoja savremene ekonomske teorije, Kragujevac: „*Ekonomske horizonti*”, 1 (1-2), str. 71-84.
217. Stenkula, M. (2014). Taxation of Real Estate in Sweden (1862–2013). IFN Working Paper No. 1018, *Swedish Taxation: Developments since 1862* (ch. 7, pp. 303–327)
218. Stenkula, M; Johansson D. i Du Rietz G. (2014). Marginal taxation on labour income in Sweden from 1862 to 2010, *Scandinavian Economic History Review*, 62:2, str. 163-187.
219. Stenogrami sa usvajanja Zakona o porezu na dohodak 2001. godine: <http://www.otvoreniparlament.rs/2001/04/10/363064/>, sajt pristupljeno dana 28.02.2015.
220. Stiglitz, J. E. (2002). „New perspectives on public finance: recent achievements and future challenges”, *Journal of Public Economics*, 86.3 str. 341–360
221. Strategija i politika razvoja industrije Republike Srbije od 2011. do 2020. godine („Sl. glasnik RS”, br. 55/11).
222. Strategija industrijske politike Republike Srbije od 2021. do 2030. godine ("Sl. glasnik RS", br. 35/2020).
223. Strategija o ekonomskim migracijama Republike Srbije za period 2021-2027. godine ("Sl. glasniku RS", br. 21/2020).
224. Strategija održivog urbanog razvoja Republike Srbije do 2030. godine ("Sl. glasnik RS", br. 47/2019).

225. Strategija razvoja informacionog društva u Republici Srbiji do 2020. godine („Sl. glasnik RS”, br. 51/10)
226. Strategija razvoja informacionog društva u Republici Srbiji do 2020. godine („Sl. glasnik RS”, br. 51/10).
227. Swiss Agency for Development and Cooperation (SDC) [online]. Dostupno na: https://www.eda.admin.ch/content/dam/countries/countries-content/serbia/en/resource_en_228922.pdf, sajtu pristupljeno 06.03.2015. i
228. Šimović J. (1998). Socijalni učinci poreza na dodanu vrijednost, *Revija za socijalnu politiku*, Vol. 5 No. 2, 1998 Dostupno na: <https://hrcak.srce.hr/file/47172> [Pristupljeno 24. maj 2017].
229. Šimović, H. (2012). 'Razvoj poreza na dohodak u Hrvatskoj: reforme i promašaji', *Revija za socijalnu politiku*, 19(1), str. 1-24. Dostupno na: <https://doi.org/10.3935/rsp.v19i1.1045>
230. Šinković, Z. (2019). 'Financiranje jedinica lokalne i područne (regionalne) samouprave', *Zbornik radova Pravnog fakulteta u Splitu*, 56(1), str. 223-250.
231. Šipovac, R. (2013). *Poresko pravo i poreski oblici*, Novi Sad: Pravni fakultet za privredu i pravosuđe
232. Šučur, Z. (2000). 'Socijalna pomoć u Hrvatskoj: budući pravci razvoja', *Revija za socijalnu politiku*, 7(3), str. 257-271. <https://doi.org/10.3935/rsp.v7i3.240>
233. Tegova - The European group of valuers Association (2011) Country-Specific Legislation and Practice Country Chapter Austria. [online]. Dostupno na: https://www.tegova.org/data/bin/a56efb6260502f_Country%20Chapter.%20Austria.pdf [Pristupljeno 25. maj 2017].
234. The Danish Tax Agency (2018). *Tax in Denmark An introduction to the Danish tax system for non-Danish speakers*. Copenhagen: The Danish Tax Agency (part of the Danish Customs and Tax Administration). Dostupno na: <https://skat.dk/getfile.aspx?id=138879> [pristupljeno 27. marta 2019].
235. The Federal Agency for Civic Education (Bundeszentrale für politische Bildung/bpb) dostupnih na sajtu <http://www.bpb.de/gesellschaft/migration/kurzdossiers/58181/success> [Pristupljeno 19. jula 2014].
236. The Norwegian Tax Administration <https://www.skatteetaten.no/en/rates/wealth-tax/>
237. Thuronyi, V. (2000). *Tax Law Design and Drafting*, 2. izdanje. Amsterdam: Kluwer Law International
238. Thuronyi, V. (2016). *Comparative Tax Law*, 2. izdanje. Amsterdam: Kluwer Law International
239. Tim za socijalno uključivanje i smanjenje siromaštva Vlade Republike Srbije (2019). *Decilna analiza potrošnje i prihoda u Republici Srbiji od 2006. do 2017. godine*. Beograd: http://socijalnoukljucivanje.gov.rs/wp-content/uploads/2019/06/Decilna_analiza_potrosnje_i_prihoda_u_Republici_Srbiji_cir.pdf [online]. [Pristupljeno 18. jul 2019].
240. Tomšič, M., Kristan, P., i Adam, F. (2008). 'Između neoliberalizma i neokorporativizma: Estonija i Slovenija u komparativnoj perspektivi', *Revija za socijalnu politiku*, 15(2), str. 135-150. <https://doi.org/10.3935/rsp.v15i2.755>
241. Torgler, B. (2012). Tax Morale, Eastern Europe and European Enlargement. *Communist and Post-Communist Studies*. 45. 11-25. 10.1016/j.postcomstud.2012.02.005.
242. Ukaz broj 3, Zvanični sajt beloruskog predsednika. (2015). Dostupno na: http://president.gov.by/en/official_documents_en/view/ordinance-no-3-of-2-april-2015-11140/ pristup 23.01.2018.

243. Uredba o utvrđivanju programa podrške sprovođenju mera populacione politike u Republici Srbiji za 2019. godinu ("Sl. glasnik RS", br. 8/2019).
244. Ustav Republike Srbije ("Sl. glasnik RS", br. 98/2006).
245. Ustav SFRJ (Službeni list Socijalističke Federativne Republike Jugoslavije, godina XXX, broj 9, Beograd, 21. februar 1974).
246. Ustavni zakon za sprovođenje Ustava Republike Srbije ("Sl. glasnik RS", br. 98/2006).
247. Vasić, B. (2012), Novo lice poreskih izbeglica, *Vreme* br 1147-1148. Dostupno na: <https://www.vreme.com/cms/view.php?id=1090554> [pristupljeno 03. avgusta 2019].
248. Vasiljević, D., 2016. Utvrđivanje osnovice poreza na imovinu - neka metodološka pitanja, praksa u Srbiji i njeni rezultati. *Megatrend revija*, 13(1), pp. 83-96.
249. Vasiljević, D; Bučić, A; Nićiforović, V. i Holcinger, J. (2017). „Porez na imovinu u Srbiji, tekuća kretanja, sa osvrtom na stanje u pilot-jedinicama lokalne samouprave u okviru MED projekta. Beograd: Stalna konferencija gradova i opština – Savez gradova i opština Srbije.
250. Večernje novosti. Beograd. [online]. <http://www.novosti.rs/vesti/naslovna/ekonomija/aktuelno.239.html:783413-Grunauer-Završen-popis-nepokretnosti-u-44-opstine> sajtu pristupljeno 25.06.2019.
251. Vigvari, A. Raičević B, Brnjas Z. (2003). *Osnovi teorije državnog budžeta i finansijski poslovi samouprava*, Beograd: Evropski pokret u Srbiji.
252. Vlada Republika Srbije (2019), Plan prioriternih aktivnosti za smanjenje administrativnih tereta u Republici Srbiji 2019-2021 ("Stop birokratiji") [online]. https://www.srbija.gov.rs/extfile/sr/432603/stop-birokratiji181_cyr9.zip
253. Vlada Republike Srbije (2018). Program ekonomskih reformi za period 2018-2020. godine (eng. *Economic Reform Programme*) – ERP.
254. Vuković V., (2015) „Utrživost i kompozicija javnog duga: iskustva razvijenih ekonomija i pouke za Srbiju”, *Finansije*, Broj: 1-6/2015, Ministarstvo finansija, Beograd, str. 104–115.
255. Vuksanović, N. i Arsić, M. (2018). Od čega zavisi nivo i dinamika zarada u Srbiji? Beograd: *Kvartalni monitor ekonomskih trendova i politika u Srbiji*, Broj 51. str. 56-63.
256. Werner, J. i Shah, A. (2005). „Equalisation and local taxation in Denmark, Norway and Sweden”, Working Papers 02-2005, Institute of Local Public Finance. Str. 1 – 20.
257. Wiji A., Devereux M. P. i Maffini, G. (2012). „The Direct Incidence of Corporate Income Tax on Wages”, *European Economic Review*, vol. 56, issue 6, str. 1038-1054
258. William J. McCluskey Gary C. Cornia Lawrence C. Walters (2013). *A Primer on Property Tax: Administration and Policy*. London: Blackwell Publishing Ltd & John Wiley & Sons
259. World Bank and the Vienna Institute for International Economic Studies (2019). *Western Balkans Labor Market Trends*. [online]: <http://documents.worldbank.org/curated/en/351461552915471917/pdf/135370-Western-Balkans-Labor-Market-Trends-2019.pdf> [Pristupljeno 12. jun 2019].
260. Zakon o utvrđivanju porekla imovine i posebnom porezu ("Sl. glasnik RS", br. 18/2020).
261. Zakon o doprinosima za obavezno socijalno osiguranje ("Sl. glasnik RS", br. 84/2004...95/2018 i 4/2019).
262. Zakon o doprinosima za socijalno osiguranje („Sl. glasnik RS”, br. 79/91, 9/92, 20/92, 49/92, 75/92, prestao da važi: 20/93).
263. Zakon o finansiranju lokalne samouprave (Sl. glasnik RS br. 62/06, 47/11, 93/12, 99/13 - dr. propis, 125/14 - dr. propis, 95/15 - dr. propis, 83/16, 91/16 - dr. propis, 104/16 - dr. zakon, 96/17 - dr. propis, 89/18 - dr. propis, 95/18 - dr. zakon).

264. Zakon o inspekcijskom nadzoru ("Sl. glasnik RS", br. 36/2015, 44/2018 - dr. zakon i 95/2018).
265. Zakon o izdavačkoj delatnosti (Sl. glasnik SRS br. 39/73, 18/74, 52/75, 53/77, 1/80, 16/80).
266. Zakon o javnim prihodima i javnim rashodima („Sl. glasnik RS”, br. 76/91, 41/92, 18/93, 22/93, 37/93, 67/93...33/04, 135/04, prestao da važi: 54/09).
267. Zakon o javnoj svojini ("Sl. glasnik RS", br. 72/11, 88/13, 105/14, 104/16 - dr. zakon, 108/16, 113/17, 95/18).
268. Zakon o kontroli državne pomoći ("Sl. glasnik RS", br. 51/2009).
269. Zakon o kontroli, utvrđivanju i naplati javnih prihoda („Sl. glasnik RS”, br. 76/91, 20/93, 37/93 ... 34/01, prestao da važi: 80/02).
270. Zakon o lokalnoj samoupravi ("Sl. glasnik RS", br. 129/2007).
271. Zakon o lokalnoj samoupravi ("Sl. glasnik RS", br. 9/2002, 33/2004, 135/2004 i 62/2006).
272. Zakon o oduzimanju ratne dobiti stečene za vreme neprijateljske okupacije (Sl. list DFJ br. 36/45, prestao da važi: Sl. list FNRJ br. 52/46).
273. Zakon o platama u državnim organima i javnim službama (Sl. glasnik RS br. 34/01, 62/06 - dr. zakon, 116/08 - dr. zakon, 116/08 - dr. zakon, 92/11, 99/11 - dr. zakon, 10/13, 55/13, 99/14, 21/16 - dr. zakon, 113/17 - dr. zakon, 113/17 - dr. zakon)
274. Zakon o poreskom postupku u poreskoj administraciji ("Sl. glasnik RS", br. 80/2002, 84/2002 - ispr., 23/2003 - ispr., 70/2003, 55/2004, 61/2005, 85/2005 - dr. zakon, 62/2006 - dr. zakon, 63/2006 - ispr. dr. zakona, 61/2007, 20/2009, 72/2009 - dr. zakon, 53/2010, 101/2011, 2/2012 - ispr., 93/2012, 47/2013, 108/2013, 68/2014, 105/2014, 91/2015 - autentično tumačenje, 112/2015, 15/2016 i 108/2016, 30/2018 i 95/2018).
275. Zakon o porezima i doprinosima građana („Sl. glasnik SRS”, br. 60/89, 12/90, 47/90, „Sl. glasnik RS”, br. 44/91, prestao da važi: 76/91)
276. Zakon o porezima iz ličnih dohodaka, prihoda i imovine (Službeni list SAPK, br. 37/85, 44/85, 52/86 i 41/87).
277. Zakon o porezima iz ličnog dohotka i porezima na prihode i imovinu (Službeni list SAPV br. 16/78, 18/79, 6/81, 29/82, 33/83, 19/85, 31/86, 7/87, 36/87 i 30/89)
278. Zakon o porezima na imovinu („Sl. glasnik RS”, br. 76/91, 9/92, 20/92, 76/92, 20/93, 22/93, 29/93, 67/93, 28/94, prestao da važi: 43/94).
279. Zakon o porezima na imovinu (Sl. glasnik RS br. 26/01, 45/02 - US, Sl. list SRJ br. 42/02 - US, Sl. glasnik RS br. 80/02, 80/02 - dr. zakon, 135/04, 61/07, 5/09, 101/10, 24/11, 78/11, 57/12 - US, 47/13, 68/14 - dr. zakon, 95/18, 99/18 - US, 86/19)
280. Zakon o porezima na imovinu (Sl. glasnik RS br. 43/94).
281. Zakon o porezu na dobit korporacija („Sl. glasnik RS”, br. 76/91, 20/92, 20/93, 67/93, 19/94, prestao da važi: 43/94).
282. Zakon o porezu na dohodak fizičkih lica Crne Gore („Sl. list RCG”, br. 65/01, 12/02 - ispravka, 37/04, 29/05 - dr. zakon, 78/06, 4/07 - ispravka, „Sl. list CG”, br. 86/09, 40/11 - dr. zakon, 14/12, 6/13, 62/13, 60/14).
283. Zakon o porezu na dohodak građana ("Sl. glasnik RS", br. 24/2001, 80/2002... 95/2018 i 4/2019 - usklađeni din. izn.).
284. Zakon o porezu na fond zarada ("Sl. glasnik RS", br. 27/2001).
285. Zakon o porezu na imovinu (Sl. glasnik RS br. 20/90, 19/91, 23/91, prestao da važi: 76/91).
286. Zakon o porezu na nepokretnost ("Sl. list RCG", br. 65/2001 i 69/2003 - dr. zakon i "Sl. list CG", br. 75/2010, 9/2015 i 44/2017) i Zakon o porezu na nepokretnost ("Sl. list CG", br. 25/2019).

287. Zakon o radu (Sl. glasnik RS br. 24/05, 61/05, 54/09, 32/13, 75/14, 13/17 - US, 113/17, 95/18 - dr. propis).
288. Zakon o strancima ("Sl. glasnik RS", br. 24/2018).
289. Zee, H. (2005). Svjetski trendovi u poreskoj politici: ekonomska perspektiva. Zagreb: *Financijska teorija i praksa*, 29 (2). str. 225-247.
290. Zolt, Eric M. and Bird, Richard Miller (2005). Redistribution Via Taxation: The Limited Role of the Personal Income Tax in Developing Countries. *UCLA Law Review*, Vol. 52, 2005; UCLA School of Law, Law-Econ Research Paper No. 05-22. Dostupno na: <https://ssrn.com/abstract=804704> [Pristupljeno 18. mart 2017].