

EVOLUCIJA POREZA NA DOHODAK U SRBIJI

Momir Kovačević¹, Jovan Ilić², Radovan Damnjanović³

Pregledni rad

UDK: 336.226.11(497.11)

Apstrakt

Obzirom da je porez na dohodak (PDG) jedan od najbitnijih fiskalnih poreza i da ima veliki broj obveznika u radu je izvršen osvrt na njegovu evoluciju, okolnosti pod kojima je nastao, vrste poreskih oblika koje su mu prethodile kao i na uslove pod kojima se javio kao savremeni poreski oblik. Poseban značaj je dat na pojavi i evoluciji poreza na dohodak građana u Srbiji od doba Kraljevine Srbije pa do danas sa težištem na reformama sa kraja XX i počeka XXI veka uz obradu elemenata PDG prema trenutno važećim zakonskim propisima. Pošto sadašnji mešoviti sistem oporezivanja dohotka ima određene nedostatke i ne zadovoljava većinu kriterijuma za vrednovanje, u posebnom delu rada su izneti njegovi nedostaci kao i eventualni pravci reforme poreza na dohodak građana u Srbiji.

Ključne reči: porez, dohodak, Srbija, evolucija.

JEL: H24

Uvod

Za ispunjenje planiranih i postavljenih zadataka, iz vlastite ingerencije, država prikuplja novčana sredstva na različite načine, sopstvenim ekonomskim delovanjem ili crpeći ih iz ekonomske snage građana ili uzimanjem dela dobiti pravnih lica u vidu poreza na dobit. Jedan od takvih prihoda jesu i porezi. Porezi su osetljivi, u velikoj meri promenljivi i zbog toga, za građane, često bolan doprinos državi. Predstavljaju deo prihoda koji država uzima pravnim i fizičkim licima za pokriće svojih rashoda, a da pritom za uzvrat direktno ne daje nikakvu naknadu niti uslugu.

Poreski sistem se definiše kao skup poreskih oblika u jednoj zemlji odnosno to je skup poreza, doprinosa, taksi, naknada i drugih javnih prihoda, povezanih u

¹ Momir Kovačević, Vojska Srbije, Komanda za obuku, Centar ABHO, Kruševac, Telefon: 064/30-96-896, E-mail: momirk91@gmail.com

² Jovan Ilić, Vojska Srbije, Kopnena vojska, 21. bataljon veze, Niš, Telefon: 065/330-86-32, E-mail: jovanilic991@gmail.com

³ Docent, dr Radovan Damnjanović, Vojna akademija, Uprava za logistiku Generalštaba Vojske Srbije, Gardijska br.7, Beograd, radovandamanjanovic017@gmail.com

jednu celinu koji služe za ostvarivanje državnih ciljeva. Osnovni zadatak poreskog sistema je da obezbedi dovoljno prihoda u državnoj kasi, namenjenih za finansiranje javnih rashoda, a da se pri tome ne naruše načela poreske politike.

Savremeni poreski sistemi razlikuju se od države do države, ali postoje porezi koji su zastupljeni u većini poreskih sistema i kao takvi nose naziv osnovnih ili nosećih poreskih oblika. Takav porez je i porez na dohodak građana (PDG).

Porez na dohodak građana je poreski oblik koji je zastupljen u skoro svim državama sveta. Izuzetak su one u kojima ne postoje poreski sistemi ili su iznosi poreza veoma niski tj. poreski rajevi. Procenat javnih prihoda koji se ostvari naplaćivanjem ovog poreza je promenljiv u zavisnosti od države, ali je nesporna činjenica da je njegov bilansni značaj veoma visok pošto tretira mnogo poreskih obveznika čime doprinosi da se u državnu blagajnu sliju velike sume novca.

Pojava i razvoj poreza na dohodak

Porez na dohodak građana se počeo razvijati krajem XVIII i početkom XIX veka, ali njegovi prvi oblici, koji se mogu smatrati pretečom, su nastali u doba Stare Grčke i Rima (antika i srednji vek), kada su porezi bili manje važni nego danas, a država i vladalac se više oslanjali na prihode od ratnog plena i rudnika plemenitih metala.

Određeni oblici poreza na dohodak su nastali u Starom veku i kroz istoriju su se dugo održali. Imali su lični karakter, nisu se mogli izbeći i zbog toga su nazvani subjektivnim porezima. Osnovni oblici subjektivnih poreza su vojnice, glavarine i klasni porezi.

U antičkim državama stanovništvo se delilo na slobodne građane, potlačeno stanovništvo i robove. Ta klasna podeljenost društva odrazila se i na karakter oporezivanja fizičkih lica. Poreski teret je, nesrazmerno, najvećim delom ležao na potčinjenim staležima (Dukanac, 1938). U Grčkoj se glavarina plaćala u obliku tributa, a poreski obveznici su bili stranci. U Rimu, za razliku od Grčke, glavarina je bila prvi fiskalni prihod, a obavezu plaćanja su imali potlačeni građani i robovi, a ponekad i slobodni građani, ukoliko se ostalim javnim приходima nisu mogli pokriti državni rashodi. U kasnijem periodu razvoja Rimskog carstva, obaveza plaćanja glavarine dobila je opšti karakter. Glavarina je bila prisutna i u Srednjem veku kao osnovno sredstvo ubiranja prihoda od trećeg staleža. Plaćali su je kmetovi, čime su iskazivali svoju pokornost vladarima, žene, ali i stranci. Posebno se ističe oblik glavarine koja je bila nametnuta Jevrejima u evropskim državama.

U Srednjem veku se javila vojnica kao oblik subjektnog poreza koji su plaćali svi građani koji nisu učestvovali u ratovima. Može se okarakterisati kao novčana naknada koju su vazali plaćali feudalnom gospodaru za vojnu zaštitu i neučestvovanje u ratnim pohodima. Nastala je u Engleskoj u vreme krstaških ratova. Uvedena je da bi se ostvarili dodatni prihodi za finansiranje ratnih pohoda, a obveznici su bila lica koja su to sebi mogla priuštiti. Kasnije, 1159. godine, kralj Henri II uveo je vojnicu kao naknadu za izostanak vazala od vojne dužnosti (Dukanac, 1938). Protokom vremena, ovaj poreski oblik je primenjen u Francuskoj, Kini i drugim moćnijim državama tog doba.

Poreski oblik koji je pogađao celokupno stanovništvo podeljeno u klase, a samim tim i svakog pojedinačnog građanina, su klasni porezi. Karakteristično je da nisu uzimali u obzir ekonomsku snagu obveznika već isključivo klasnu pripadnost. Poseban napredak na polju oporezivanja prihoda se desio u Austriji uvođenjem klasnog poreza koji je razlikovao klase po visini prihoda, a ne po društvenom položaju. Postojala je pretpostavka da pripadnici istog zanimanja ostvaraju jednaku zaradu i da im je sposobnost plaćanja poreza na istom nivou. U skladu sa tim, visina poreza se određivala paušalno na osnovu pretpostavljenih prihoda određenog zanimanja.

Uvođenje poreza na dohodak građana

Sredstvima iz državne blagajne se finansira razvoj zemlje koji podrazumeva mnogobrojne projekte, ideje i ciljeve koje je potrebno realizovati. U prošlosti, čest cilj je bio proširenje državne teritorije, za šta su bila potrebna dodatna novčana sredstva iz državne blagajne koja se punila novcem od poreza. U vreme ratova, ne samo što su rasle poreske stope i nameti za obveznike nego su vlasti uvodile i nove poreze. Tako je nastao i porez na dohodak građana.

Porez na dohodak fizičkih lica, u savremenom smislu reči, po prvi put je zabeležen 1798. godine, kada je uveden u Velikoj Britaniji kao vanredni prihod namenjen finansiranju odbrambenog rata sa Napoleonom (Popović, 2010). Prilikom uvođenja imao je karakter privremenog vanrednog poreza, a nakon rata i pobede, se na kratko prestao ubirati. Posle nešto više od četiri decenije Velika Britanija je, 1842. godine, porez na dohodak fizičkih lica uvrstila u svoj poreski sistem kao redovan porez za potrebe finansiranja javnih rashoda, jer su se znatno smanjili prihodi od carina prilikom prelaska na slobodnu trgovinu. Krimski rat, velika pobuna u Indiji i rat protiv Kine dodatno su učvrstili porez na dohodak u Engleskoj kao izvor finansiranja države.

Porez na dohodak u Engleskoj je poslužio kao inspiracija drugim evropskim zemljama u uvođenju poreza na dohodak u svoje poreske sisteme (Ba. Jelčić, 2001). U Nemačkoj se duže čekalo na uvođenje odgovarajućeg poreza na dohodak. Iako je 1812. godine u Pruskoj, uveden porez na dohodak po uzoru na engleski model, isti je uklonjen dve godine kasnije. Kratko potom, 1820. godine uveden je, pored tada već postojećih direktnih poreza, poseban porez sa poreskim razredima. Misao o stvaranju poreza na dohodak, koji bi postojao nezavisno od društvenih klasa, ipak se nije održala. U Pruskoj, je ponovo 1851. godine, na snagu je stupio zakon, koji se ticao uvođenja poreza na dohodak podeljenog prema poreskim razredima, kao preteča sadašnjeg sistema oporezivanja dohotka u Nemačkoj (Mijatović, 2007). Porez na dohodak se počeo ubirati na području čitave Nemačke na osnovu Zakona iz 1920. godine.

U Sjedinjenim Američkim Državama PDG se prvi put uvodi za vreme Građanskog rata 1861. godine kao značajan izvor finansiranja troškova. Isto kao i u Britaniji, ovaj porez je bio privremenog karaktera, imao je mali broj poreskih obveznika, relativno malu poresku stopu i bio je ukinut nakon nekoliko godina (1871. godine). Godine 1894. učinjen je još jedan pokušaj poreske reforme, ali je predlog odbijen kao neustavan. Međutim, 1913. godine ustavnim amandmanom Kongres se izborio za uvođenje ovog poreskog oblika.

U Švajcarskoj PDG se pojavljuje tokom XIX veka samo na nivou pojedinih kantona da bi tek 1940. godine bio uveden na nivou cele države.

U Jugoslaviji, u vidu dopunskog poreza, se uvodi 1959. godine kao porez iz ukupnog prihoda građana (po uzoru na Englesku uspostavlja se cedularno oporezivanje dohotka).

Kada su u pitanju ostale zemlje, austrijski poreski sistem je od 1898. godine uključivao porez na dohodak (Ba. Jelčić, 2001.) Francuska ga je uvela 1914. godine i 1917. godine, Belgija 1919. godine, a Japan mnogo pre većine evropskih zemalja, i to 1887. godine (Bo. Jelčić, 1998).

Iako se u pojedinim državama počeo uvoditi u XIX veku, PDG je punu primenu doživeo u razdoblju od 1880-ih do 1920-ih godina i kasnije, te se s pravom o porezu na dohodak govori kao o „poreznom obliku razvijenog kapitalizma“ (Bo. Jelčić, 1998).

Evolucija poreza na dohodak u Srbiji

U Kraljevini Srbiji sistem neposrednih poreza je bio je utvrđen Zakonom o neposrednim porezima koji je uveden 1884. godine, a od poreskih oblika je obuhvatao porez na zemljište, porez na zgrade, porez na prihod od kapitala,

porez na prinos od radnje i ličnog rada, porez na obrt u radnji, porez na ličnost i porez na obrt (kao dopunski porez na prinos od radnje).

Kraljevina Srbija je imala dva poreska sistema: jedan koji se primenjivao na teritoriji Srbije do 1912. godine i drugi koji je uveden za oblasti osvojene poredama u Balkanskim ratovima 1912. i 1913. godine. U želji da se postigne delimično izjednačavanje poreskog zakonodavstva, Finansijskim zakonom 1919/20. godine prošireno je poresko zakonodavstvo Kraljevine Srbije na Makedoniju, Crnu Goru i staru Srbiju. Međutim, iz tehničkih nemogućnosti, oporezivanje za 1919/20. godinu je obavljeno po propisima koji su se na tim prostorima primenjivali do 1914. godine (Bo. Jelčić i Bejaković, 2012).

Prvi Zakon o neposrednim porezima u Kraljevini Srba, Hrvata i Slovenaca (Kraljevina SHS) donet je 8. ferbuara 1928. godine kojim je uvedena obaveza plaćanja poreza na prihod od zemljišta (zemljarina), poreza na prihod od zgrada (kućarina), porez na prihod od preduzeća, radnji i samostalnog zanimanja, porez na rente, porez na dobitak preduzeća obavezanih na javno polaganje računa (društveni porez) i porez na prihod od radnog odnosa i zanimanja (službenički porez). Poreska obaveza je bila opšta odnosno sve fizičke osobe su ga plaćale, a predmet oporezivanja je bila i sva privatna imovina kralja i prestolonaslednika. Oslobođenja od plaćanja poreza su regulisana zakonski, uz pravo ukidanja svih ranije stečenih oslobođenja. Uspostavljen je i institut države kao poreskog obveznika i ukinuta su sva prava naplate državnih neposrednih poreza koja su prethodnim zakonskim regulativama data pravnim ili fizičkim licima (Bo. Jelčić i Bejaković, 2012).

Poreski sistem Jugoslavije, u godinama posle Drugog svetskog rata do njenog raspada, je prošao kroz nekoliko etapa razvoja. Poznato je da je većina država istočnog bloka svoje poreske sisteme formirala po uzoru na sovjetski sistem, ali je Jugoslavija, nakon Rezolucije informbiroa, 1948. godine, krenula u samostalnu izgradnju svog poreskog sistema.

Sistem nasleđen od Kraljevine Jugoslavije se primenjivao sve dok nije donet Zakon o neposrednim porezima (krajem 1945. godine, sa primenom od početka 1946. godine) koji je regulisao institute poreza na dohodak i poreza na nasledstva i poklone. Uveden je novi poreski sistem, koji je označio napuštanje starog (nasleđenog) sistema, a sastojao se od dva podsistema:

- prvi se odnosio na oporezivanje državnih privrednih preduzeća;
- drugi se odnosio na oporezivanje građana i zadruga. Porez na dohodak je obuhvatao pet poreskih oblika: (1) porez na dohodak radnika i službenika, (2) zemljiogradnika, (3) zadruga, (4) društvenih organizacija i

(5) privatnih zanimanja i imovine, a 1948. godine je uveden i šesti (porez na dohodak od zanatskih domaćinstava).

U toku 1954. godine, došlo je do promena u propisima koji su regulisali oporezivanje prihoda seljaka. Uvedeno je oporezivanje na osnovu objektivnih kriterijuma, tj. katastarskog prihoda, a iz upotrebe je izbačen sistem prema kom se poreska obaveza seljaka utvrđivala procenom poreskih komisija.

Godine 1959. uveden je porez, koji se i danas upotrebljava u RS - porez na ukupni prihod građana. Suština ovog poreza je bila da se ekonomska moć poreskog obveznika dva puta umanjivala. Primenom proporcionalne stope oporezivali su se pojedinačni prihodi ostvareni iz svih izvora, a ukoliko je njihov zbir premašivao zakonom utvrđeni iznos, vršeno je dodatno oporezivanje primenom progresivne stope koja je rasla čak i do 80%.

Za razliku od Ustava iz 1963. godine kojim je regulisano da se izvori i vrste prihoda društveno-političkih zajednica utvrđuju samo saveznim zakonom, Ustavom Socijalističke Federativne Republike Jugoslavije (SFRJ) iz 1974. godine donete su mnoge novine u regulisanju poreskog sistema, a jedna od najvažnijih je bila omogućavanje socijalističkim republikama i pokrajinama da samostalno (uz određena ograničenja) donose propise kojima se regulišu gotovo svi porezi (poreski sistem, izvori i vrste poreza, takse i druga davanja).

Najveći problem Ustava iz 1974. godine je što je republikama i pokrajinama omogućio preveliku slobodu u sistemu oporezivanja i zbog toga je krajem sedamdesetih i početkom osamdesetih godina postojao opravdan strah od fomiranja osam nezavisnih poreskih sistema unutar SFRJ. Ustavnim amandmanom omogućeno je usvajanje Dogovora o usklađivanju poreskog sistema i Dogovora o osnovama poreske politike iz 1985. godine (sa izmenama i dopunama iz 1987. godine), kojima su se republike i pokrajine obavezale da će harmonizovati svoje propise (Bo. Jelčić i Bejaković, 2012).

Reforme poreza na dohodak u Srbiji

Sistem oporezivanja dohotka je od 90-ih godina XX veka pa do danas doživeo tri nova zakona i mnogobrojne izmene i dopune te se njegov razvoj može podeliti u četiri etape:

- od 1992. do 1994. godine – cedulaarni sistem,
- od 1994. do 1998. godine – sintetički sistem,
- od 1998. do 2001. godine – mešoviti sa elementima sintetičkog sistema i
- od 2001. do danas – mešoviti sistem.

Do kraja 1991. godine, oporezivanje dohotka građana sprovedilo se putem proporcionalnih poreskih stopa u okviru analitičkog odnosno cedularnog sistema. Početkom 1992. godine na snagu je stupio paket od šest poreskih zakona čime su ispisane nove stranice u sistemu oporezivanja, a njegov sastavni deo je bio Zakon o porezu na dohodak koji je uređivao sistem oporezivanja dohotka građana.

U cilju usklađivanja sa poreskim propisima drugih država, već 1994. godine usvojen je drugi Zakon o porezu na dohodak građana⁴ kojim je unapređen prethodni i uveden sintetički tj. globalan porez na dohodak. Stanje u državi i privredi su doprineli da se mnogobrojnim izmenama i dopunama sintetički sistem oporezivanja modifikuje uvođenjem odredbi karakterističnih za predreformsko stanje čime je proizveden novi mešoviti sistem oporezivanja dohotka građana. Prihvaćen je individualni koncept oporezivanja, koji se koristio u razvijenim državama, u kom je obveznik definisan kao svako fizičko lice koje ostvaruje dohodak. Predmet oporezivanja su svi neto prihodi ostvareni u toku kalendarske godine. 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).⁵

Poreski sistem sastavljen 1991. godine je bio jedan od najmodernijih, ali su politička situacija, predratno stanje i destabilizacija cele države prouzrokovale nezabeležen porast inflacije zbog koje se ovaj sistem upotrebljavao manje od dve godine. Zbog toga je započet talas novih reformi ka stvaranju drugog poreskog sistema u nadi da će odoleti uticaju inflacije.

Oporezivanje dohotka fizičkih lica je nastavljeno novim Zakonom o porezu na dohodak građana čije su odredbe većinom prepisane iz Zakona iz 1991. godine što je značilo nastavak primene mešovitog sistema. Svi prihodi, osim onih koji su izričito zakonom izuzeti, oporezuju se cedularno, a ukoliko poreski obveznik u poreskom periodu ostvari dohodak preko iznosa koji je utvrđen Zakonom vrši se dopunsko oporezivanje godišnjim porezom na dohodak.

I pored svih nedostataka ovaj Zakon o PDG nije doživeo neke značajnije izmene i dopune nego je poslednjih 15 godina često menjan i dopunjavan te se i danas nalazi u primeni u skoro istom obliku kao kada je i donet.

⁴ „Službeni 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 24/01, 84/02.

⁵ Odlukom Ustanovnog suda Republike Srbije broj 42/99 („Službeni glasnik RS“, br. 3/01) utvrđeno je da oporezivanje penzija nije u saglasnosti sa Ustavom.

Elementi poreza na dohodak u Srbiji

Rezidentom Srbije se smatra fizičko lice koje:

- na njenoj teritoriji ima prebivalište ili centar poslovnih i životnih interesa,
- na njenoj teritoriji, neprekidno ili sa prekidima, boravi 183 ili više dana u periodu od 12 meseci u istoj poreskoj godini,
- je upućeno u drugu državu radi obavljanja poslova u diplomatskom ili konzularnom predstavništvu ili u međunarodnim organizacijama.

Nerezidentom se smatra fizičko lice sa stalnim prebivalištem u inostanstvu, a koje ostvaruje prihode unutar granica države. Prema važećim propisima, fizičko lice koje ima prebivalište na teritoriji Srbije, ali više od godinu dana boravi van zemlje, smatra se nerezidentom.

Dohodak se definiše kao suma oporezivih prihoda ostvarenih radnim odnosom, samostalnom delatnošću, autorskim i srodnim pravom i davanjem prava na patente, od nepokretnosti, kapitala i kapitalnih dobitaka u jednom poreskom periodu.

Obveznik poreza na dohodak građana je fizičko lice - rezident za dohodak ostvaren unutar granica Srbije i u inostranstvu i fizičko lice koje nije rezident za dohodak ostvaren na teritoriji naše države.

Poresku osnovicu čini dohodak koji se ogleda u zbiru oporezivih prihoda iz svih izvora, osim zakonom izuzetih. Oporezivi prihod predstavlja razliku između bruto prihoda i troškova koji su kreirani u procesu njihovog ostvarenja i očuvanja, a prihodi koji podležu ovom porezu mogu da budu ostvareni u novcu, naturi, činjenjem ili na neki drugi način.

Prilikom oporezivanja dohotka fizičkih lica koriste se tri zakonske stope i u visini od 10%, 15% i 20%.

Tabela 1. Stope poreza na dohodak građana u Srbiji

Izvor prihoda	Zakonska stopa	Normirani troškovi	Efektivna stopa
Zarade	10%	11.604,00 din	7,68%
Prihodi od samostalne delatnosti	10%		10%
Prihodi od autorskih prava, prava srodnih autorskom pravu i prava industrijske svojine	20%	50%, 43%, 34%	10%, 11.4%, 13.2%
Prihodi od kapitala	15%		15%
Prihodi od nepokretnosti	20%	25%, 50%	15%, 10%
Prihodi od kapitalnih dobitaka	15%		15%

Prihodi od davanja u zakup pokretnih stvari	20%	20%	16%
Dobici od igara na sreću	20%	11.165,00 din	15,53%
Prihodi od osiguranja lica	15%		15%
Prihodi sportista i sportskih stručnjaka	20%	50%	10%
Drugi prihodi	20%	20%, 90%	16%, 2%

Izvor: Zakon o PDG („Sl. glasnik RS“, br. 24/01, 80/02,.....,112/15 i 5/16 – uskl. din. izn.) i obrada autora.

Prethodno je prikazana tabela gde su navedeni određeni prihodi na koje se primenjuju tri različite zakonske poreske stope, a zbog brojnih odbitaka, izuzetaka i umanjenja, broj efektivnih poreskih stopa je čak osam i one su značajno niže.

S ciljem da poreski sistem učine pravičnijim državna vlast, kroz zakonske odredbe, obveznicima odobrava određene odbitke, oslobađanja i olakšice. U teoriji javnih finansija postoje standardni odbici koji ne zavise od stvarnih troškova i pružaju se svim obveznicima ako ispunjavaju propisane uslove i nestandardni odbici koje mogu ostvariti samo obveznici koji su imali troškove prilikom ostvarenja prihoda.

Od standardnih odbitaka u srpskom porezu na dohodak pored ličnog oslobođenja za obveznika tj. neoporezivog minimuma, koji se priznaje svim obveznicima u jednakim iznosima, u određenom pogledu su zastupljena i oslobođenja za izdržavane članove porodice uključujući i članove sa smetnjama u fizičkom ili psihičkom razvoju. Zakonom su tačno definisana primanja fizičkih lica na koja se ne plaća porez, a to su dohoci po osnovu propisa o pravima ratnih invalida; penzije i invalidnine, roditeljski i dečiji dodatak; razne vrste naknada i otpremnina, stipendije, krediti i nagrade učenika i studenata i druge vrste podsticaja za ostvarene rezultate, premije, subvencije, regresi i druga sredstva u svrhu podsticanja razvoja poljoprivrede.

Bez obzira na način ostvarivanja, prema trenutno važećem Zakonu, oporezivanju dohotka građana podležu sledeće vrste prihoda:

- zarade;
- prihodi od samostalne delatnosti;
- prihodi od autorskih prava, prava srodnih autorskom pravu i prava industrijske svojine;
- prihodi od kapitala;
- prihodi od nepokretnosti;
- kapitalni dobici;

- ostali prihodi.

U zavisnosti od vrste ostvarenog prihoda propisana su tri načina plaćanja poreza:

- *po odbitku od svakog pojedinačnog prihoda* utvrđuju se i plaćaju porezi na zarade; dobitke od igara na sreću; prihode od osiguranja lica; prihode sportista i sportskih stručnjaka; a ako je isplatilac prihoda pravno lice ili preduzetnik u ovu Grupu se ubrajaju i prihodi od autorskih i srodnih prava i prava industrijske svojine; prihodi od kapitala; prihodi od nepokretnosti; prihodi od davanja u zakup pokretnih stvari i ostali prihodi;
- *na osnovu rešenja nadležnog poreskog organa* utvrđuju se i plaćaju porezi na paušalni prihod od samostalne delatnosti; kapitalne dobitke i godišnji porez na dohodak građana;
- *samooporezivanjem* se utvrđuju i plaćaju porezi na prihode od samostalne delatnosti preduzetnika koji vodi poslovne knjige po sistemu prostog ili dvojnog knjigovodstva i na prihode koje isplaćuje isplatilac koji nije pravno lice ili preduzetnik (prihodi od autorskih prava i srodnih prava i prava industrijske svojine; kamate; prihodi od izdavanja nepokretnosti i davanja u zakup pokretnih stvari i drugi prihodi određeni Zakonom).

Neminovnost reforme poreza na dohodak u Srbiji

Postojeći sistem oporezivanja dohotka je plod reforme koja je sprovedena u proleće 2001. godine, ali i svih narednih koje su se sprovodile od tada pa do današnjeg dana. Iako je navedeni zakon doživeo mnoge izmene i dopune još uvek nije na potrebnom i zadovoljavajućem nivou.

Reforma je izvršena tako da su određena pitanja u pogledu oporezivanja dohotka građana ostala nerešena ili je njihovo rešavanje tek započeto, ali nije završeno. Dovala je do stvaranja novih komplikacija, problema i nedostataka. Nedostatak horizontalne pravičnosti u oporezivanju, znatno niži stepen vertikalne pravičnosti u odnosu na rešenja primenjena u drugim evropskim državama su osnovne karakteristike postojećeg sistema poreza na dohodak u Srbiji. Ove karakteristike odnosno nedostaci dovode do novog problema. Navedeni poreski oblik je alokativno pristrasan, relativno složen i zahtevan za administriranje zbog diferenciranja pravila za oporezivanje dohodaka iz različitih izvora, što upućuje na zaključak da je u Srbiji potrebno izvršiti novu i temeljnu reformu poreza na dohodak građana.

U Srbiji postoji potpuna saglasnost da je reforma poreskog sistema neophodna, a određeni pomak bi se trebao načiniti i u oblasti oporezivanja dohotka građana iz brojnih razloga. Kao što je prethodno pomenuto, trenutno važeći, mešoviti sistem oporezivanja ne zadovoljava većinu kriterijuma za vrednovanje modela oporezivanja dohotka, a najveći problemi su u oblasti jednostavnosti, horizontalne i vertikalne pravičnosti, ekonomske efikasnosti (vezana je za uticaj poreza na relativne cene u privredi) i međunarodne konkurentnosti.

Brojne su države u kojima se primenjuju kombinovani sistemi dva ili više čistih modela oporezivanja dohotka, te se na neki način može reći da ni Srbija ne zaostaje za njima pošto se u primeni nalazi mešoviti sistem oporezivanja kao kombinacija cedularnog i sintetičkog:

- cedularno oporezivanje – dohoci iz svih izvora se oporezuju u trenutku isplate, bilo po odbitku, po rešenju poreskog organa ili metodom samooporezivanja, po proporcionalnoj poreskoj stopi, koja se razlikuje u zavisnosti od vrste dohotka;
- komplementarno (globalno) oporezivanje – fizička lica (rezidenti Srbije) čiji ukupan godišnji dohodak od rada prelazi zakonom propisani limit, u obavezi su da po isteku kalendarske godine plate i dodatni godišnji porez na dohodak (Randelović, 2012).

Postojeći porez na dohodak građana u Srbiji značajno narušava princip horizontalne pravičnosti pod kojim se podrazumeva da svi građani koji ostvare isti nivo dohotka u toku godine, bez obzira na njegov izvor, plaćaju (apsolutno i relativno) isti iznos poreza. Različiti režimi oporezivanja prihoda iz mnogobrojnih izvora, različite zakonske poreske stope i skupovi olakšica (odbitaka) za rezultat imaju veliki broj efektivnih stopa poreza na dohodak. Horizontalna pravičnost je ostvarena kada su efektivne poreske stope na sve vrste prihoda jednake.

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 zakonskim propisima RS 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.

Bilansna izdašnost poreza na dohodak građana u Srbiji je relativno značajna

kada su u pitanju sume prikupljenih javnih prihoda, ali je niska u odnosu na zemlje EU. Niska bilansna izdašnost poreza na dohodak građana je posledica široko rasprostranjene sive ekonomije i parametara samog poreza. Siva ekonomija utiče na nisku bilansnu izdašnost tako što potpuni ili delimični rad na crno smanjuje prihode od oporezivanja dohotka od rada, a prihodi od izdavanja poslovnog ili stambenog prostora od strane fizičkih lica su u većini slučajeva neoporezovani.

Postojeći PDG menja relativne cene i utiče na alokaciju resursa. Drugačije tretiranje pojedinih prihoda iz različitih izvora, veliki broj izuzetaka od opšteg režima oporezivanja negativno utiču na alokativnu neutralnost poreza.

Troškovi primene PDG u Srbiji nisu nikada tačno utvrđeni, ali se na osnovu dosadašnje prakse, a u komparaciji sa drugim zemljama, procenjuju kao umereni. Da bi troškovi ostali na tom nivou ili da bi se eventualno snizili, potrebno je što više smanjiti broj izuzetaka i mnogobrojne načine i pristupe oporezivanju različitih vrsta prihoda (Arsić i ostali, 2010).

Pojedini nedostaci u domenu oporezivanja dohotka su otklonjeni skromnom parametarskom reformom u toku 2013. godine. Najznačajnije novine su bile sniženje stope poraza na zarade na 10%, uređenje pitanja oporezivanja različitih sistema nagrađivanja zaposlenih, promena mehanizma oporezivanja samostalne delatnosti i aktiviranje poreza na dohodak od poljoprivrede kao vrste dohotka od samostalne delatnosti. Navedenim izmenama nisu otklonjeni svi bitni nedostaci postojećeg sistema oporezivanja dohotka nego je samo izvršeno njihovo ublažavanje. U skladu sa tim procenjuje se da i dalje postoji prostor za otklanjanje još nekoliko očiglednih i bitnih nedostataka u sistemu oporezivanja dohotka u Srbiji (Randelović, 2013).

Kada su u pitanju pravci u kojima treba izvršiti temeljnu reformu poreza na dohodak, tu prestaje svaka saglasnost i nastaju mimoilaženja. Jedni zagovaraju stav da Srbiji nije potrebna kompletna reforma PDG nego ga samo treba dopuniti. Obrazloženje za ovaj načina rešavanja problema pronašli su činjenici da mnoge države u kojima je na snazi sintetički model oporezivanja uvode sve više elemenata cedularnog sistema. Druga i treća strana su postigle dogovor o tome da se treba izvršiti reforma, ali im stavovi oko novog sistema oporezivanja nisu u potpunosti usaglašeni. Jedni tvrde da je Srbiji potreban isključivo sintetički model oporezivanja dohotka, a da bi dokazali svoje stavove navode činjenice kojima potkrepljuju da je naša država spremna za uvođenje ovog modela naplate poreza:

- u privredi postoji zadovoljavajući nivo stabilnosti cena;
- privreda funkcioniše na principima tržišnih uslova privređivanja;

- nivo „sive ekonomije“ opada;
- postoji potrebna informaciona podrška za primenu ovog sistema;
- mešoviti sistem oporezivanja nije dovoljno pravičan;
- proporcionalnim oporezivanjem se ne može stabilizaciono delovati na privredu;
- godišnji porez je izgubio svoju osnovnu funkciju sintetizovanja prihoda jer služi samo kao korektivni element (Đorđević, 2008).

Ostali nisu u potpunosti protiv toga da se u Srbiji uvede sintetički model oporezivanja dohotka, čak nisu ni protiv uvođenja dualnog modela, ali tvrde da, ukoliko se uvede neki od ova dva sistema, oni moraju biti veoma jednostavni i sa što manjim brojem poreskih stopa, olakšica i oslobođenja.

Smatraju da bi se najbolji efekat postigao uvođenjem proporcionalnog (*flat*) sistema oporezivanja dohotka pošto on ne zahteva kompletnu reformu poreske administracije, kao i ostali, čime bi se uštedela dodatna novčana sredstva. Ukoliko bi se, zbog reforme poreza na dohodak građana, morala sprovesti reforma poreske administracije implementacija tog novog sistema bi bila veoma skupa, a Srbija trenutno nije spremna na tolike novčane izdatke. (Arsić i ostali, 2010; Randelović, 2012).

Zaključak

Istorijski razvoj poreza na dohodak građana u Srbiji je započeo još u doba Kraljevine Srbije kada je 1884. godine uveden Zakon o neposrednim porezima. U Balkanskim ratovima Srbija je osvojila nove teritorije te je jedno vreme imala dva poreska sistema, što je rešeno proširenjem poreskog zakonodavstva Kraljevine Srbije na novoosvojene teritorije.

Dalji razvoj je nastavljen u Kraljevini SHS kada je početkom 1928. godine usvojen Zakon o neposrednim porezima koji se kasnije primenjivao i u Kraljevini Jugoslaviji. Nakon Drugog svetskog rata, Zakonom o neposrednim porezima iz 1945. godine uveden je PDG sa pet odnosno šest poreskih oblika.

Uvođenjem socijalizma, odnosno planske privrede i društvene svojine, PDG se počeo razvijati u drugom pravcu. U tom periodu se primenjivao analitički porez u kom su prihodi oporezivani proporcionalnim stopama. Značajan napredak se dogodio uvođenjem sintetičkog modela, 1992. godine, koji se zbog stanja u državi, a usled velike inflacije, kratko primenjivao.

Reformom, iz 1998. godine Srbija uvodi mešoviti sistem oporezivanja dohotka fizičkih lica koji podrazumeva analitičko oporezivanje pojedinih vrsta prihoda

i korektivno oporezivanje ukupnog prihoda godišnjim porezom na dohodak. Uz minimalne, izmene ovaj poreski oblik se zadržao do današnjeg dana.

U svjetlu približavanja Srbije Evropskoj Uniji i harmonizaciji poreza u skladu sa odredbama Ugovora o stabilizaciji i pridruživanju i propisima Evropskog Saveta, a obzirom da su u oporezivanju dohotka prisutni brojni nedostaci, javile su se težnje da se trenutni porez na dohodak izmeni. Mišljenja o reformi poreskog sistema i PDG u Srbiji su podeljena.

Zbog činjenice da je sve veći broj država koje u svoje sintetičke sisteme oporezivanja dohotka uvode veći nivo cedularizacije postoje tvrdnje da Srbija ne treba menjati svoj sistem oporezivanja dohotka nego ga je potrebno dopuniti i modernizovati. Sa druge strane, jači uticaj ostvaruju teoretičari koji zagovaraju njegovu reformu i ističu da je ona neizbežna. Zalažu se za uvođenje proporcionalnog (flat) porez na dohodak ili neke jednostavnije varijante sintetičkog ili dualnog poreza sa što manjim brojem poreskih stopa i oslobođenja.

Bez obzira na neusaglašene stavove zna se da „novi“ porez na dohodak građana mora da bude horizontalno pravičan, umeren i da ne sme stvarati velike troškove vezane za njegovu primenu i uvođenje u administraciju, kako na strani države tako i na strani poreskih obveznika.

Literatura

1. Arsić, M., Altiparmakov, N., Randelović, S., Bučić, A., Vasiljević, D. i Levitas, T. 2010. Poreska politika u Srbiji – pogled unapred, Mogući pravci reforme poreza na dohodak građana u Srbiji, Fond za razvoj Ekonomske nauke, Beograd (dostupno na web sajtu http://www.skgo.org/upload/files/Poreska_Politika_u_Srbiji.pdf).
2. Dukanac, Lj. 1938. Osnovni problemi porezivanja, Soko, Beograd.
3. Đorđević, M. 2008. Kontroverze oporezivanja dohotka fizičkih lica, doktorska disertacija, Ekonomski fakultet, Univerzitet u Nišu, str. 277-278 (dostupno na web sajtu <http://www.doiserbia.nb.rs/phd/fulltext/NI20090406DJORDJEVIC.pdf>).
4. Jelčić, B. 2001. Javne financije, RRiFPlus, Zagreb.
5. Jelčić, Bo. 1998. Finansijsko pravo i finansijska znanost, Informator, Zagreb.
6. Jelčić, B., i Bejaković, P. 2012. Razvoj i perspektive oporezivanja u Hrvatskoj, Hrvatska akademija znanosti i umetnosti, Zagreb. (dostupno

- na web sajtu <http://www.ijf.hr/upload/files/file/knjige/bejakovic-jelic.pdf>).
7. Mijatović, N. 2007. Razmatranje teorijskih pristupa osnovnim institutima uređenja oporezivanja dohotka, Pravni fakultet, Zagreb, str. 291. (dostupno na web sajtu hrcak.srce.hr/file/47943).
 8. Popović, D. 2010. Poresko pravo, Univerzitet u Beogradu, Pravni fakultet, Beograd, str. 265.
 9. Randelović, S. 2012. Analiza alternativnih modela poreza na dohodak fizičkih lica – efekti primene u Srbiji, doktorska disertacija, Ekonomski fakultet, Univerzitet u Beogradu, Beograd (dostupno na web sajtu <https://fedorabg.bg.ac.rs/fedora/get/o:6230/bdef:Content/get>).
 10. Randelović, S. 2013. Reforma poreza na dohodak građana u Srbiji: efikasnost i pravičnost vs. politička ekonomija, Kvartalni monitor br.32, Beograd, str. 63-66. (dostupno na web sajtu http://www.fren.org.rs/sites/default/files/qm/O2_0.pdf).
 11. Zakon o porezu na dohodak građana („Sl. Glasnik RS“, br. 24/2001, 80/2002, 80/2002 - dr. Zakon, 135/2004, 62/2006, 65/2006 - ispr., 31/2009, 44/2009, 18 / 2010, 50/2011, 91/2011 - odluka US, 7/2012 - usklađeni din. izn., 93/2012, 114/2012 - odluka US, 8/2013 - usklađeni din. izn., 47/2013, 48 / 2013 - ispr., 108/2013, 6/2014 - usklađeni din. izn., 57/2014, 68/2014 - dr. zakon, 5/2015 - usklađeni din. izn., 112/2015 i 5/2016 - usklađeni din. izn.).

EVOLUTION OF INCOME TAX IN SERBIA

Momir Kovačević⁶, Jovan Ilić⁷, Radovan Damnjanović⁸

Abstract

Since the personal income tax is one of the most important fiscal taxes that has a large number of taxpayers, in the article it was carried out a review of its evolution, the circumstances under which it was created, types of tax forms that preceded it and the conditions under which it occurred as a modern form of taxation. Special importance is given to the appearance and evolution of the personal income tax in Serbia since the time of the Kingdom of Serbia, with a focus on reforms at the end of XX and start of XXI century with interpretation of elements of personal income tax. Since the current mixed system of income taxation has certain disadvantages and do not satisfy most of the criteria for evaluating, in one part of the article are presented its disadvantages as well as possible directions for reform of the personal income tax in Serbia.

Key words: *tax, income, Serbia, evolution.*

Rad primljen (paper received): 12.02.2017.

Rad prihvaćen (paper accepted): 23.04.2017.

⁶ Momir Kovačević, Serbian Military, Training Command, Centre for NBC defense, Kruševac, Phone: 064/30-96-896, E-mail: momirk91@gmail.com

⁷ Jovan Ilić, Serbian Military, Army, 21. communications batalion, Niš, Phone: 065/330-86-32, E-mail: jovanilic991@gmail.com

⁸ Radovan Damnjanović Ph.D., Assistant Professor, Military Academy, Logistics bureau of the General Staff of the Serbian Military, Gardijska no. 7, Belgrade, E-mail: radovandamanjanovic017@gmail.com