

УНИВЕРЗИТЕТ У ПРИШТИНИ СА ПРИВРЕМЕНИМ
СЕДИШТЕМ У КОСОВСКОЈ МИТРОВИЦИ
ПРАВНИ ФАКУЛТЕТ



**ПОРЕСКА СТРУКТУРА У РЕПУБЛИЦИ
СРБИЈИ**

(мастер рад)

Ментор:
Проф. др Сузана Димић

Студент:
Анђела Ђорђевић
Број индекса: 405/2024

Косовска Митровица, 2026.

САДРЖАЈ:

<u>Увод</u>	1
1. Уопштено о порезима	4
Глава 1	5
2. Историјски развој пореза	5
2.1. Порези у савременим државама	7
3.1. Порези на доходак грађана у Србији	9
3.1.1. Порез на доходак физичких лица	10
3.1.2. Пореска основица.....	11
3.1.3. Пореске стопе	13
3.2. Пореске олакшице.....	14
3.3. Порески обвезник	16
4. Цедуларни систем пореза на доходак физичких лица	19
4.1. Синтетички систем	20
4.2. Мешовити систем опорезивања	22
4.3. Постојећи систем пореза на доходак грађана у Србији	23
5. Порез на добит правних лица	25
5.1. Пореска основица	29
5.2. Усклађивање расхода и прихода	29
5.3. Порски подстицаји у систему пореза на добит Републици Србији	31
ТРЕЋЕ ПОГЛАВЉЕ	35
6. Порез на додатну вредност	35
Глава 2	38
7. Порез на имовину	38
ЧЕТВРТО ПОГЛАВЉЕ	43
ГЛАВА 1	43
8. Акцизе у републици Србији	43
ГЛАВА 2	45

<u>9. Усклађивање пореског система републике Србије са хармонизованим правилима ЕУ</u>	45
<u>10. Тренд глобализације и порези</u>	46
<u>11. Закључак</u>	49
<u>Литература:</u>	52

Увод

Правна и економска наука допуњавају се и користе сазнања из одређених области како би што боље читаоцу приближиле одређени појам. Многи теоретичари сматрају примену економских сазнања у праву беспотребним и неповезаним. Међутим, постоје и они који ову примену веома подржавају и сматрају је нужном јер како другачије објаснити економске последице одређеног правног института и његовог утицаја? Наравно, значај закључака и дефиниција које су изнедриле ове две гране заједно је огроман и може се видети у новијој правно-економској литератури. Све се већа предност даје правно-економским институтима јер они на свеобухватан и детаљан начин објашњавају одређене свакодневне појмове који су присутни у животу сваког просечног грађанина.

Примена економске науке и њених принципа може се наћи у радном, међународном, кривичном, привредном и многим другим гранама права. Али, оно што већ деценијама привлачи пажњу јавности јесте један правно-економски институт. Многе су гране права које у мањој или већој мери користе економска упоришта да би објаснила своје тачке гледишта. Било да полазе од одобрења одређеног гледишта које је дефинисано у економској науци или од неслагања са истим, резултати су велики и незанемарљиви. Правно-економски појмови велику примену налазе и у осталим наукама, али о томе тренутно неће бити речи јер ће се наш рад највише фокусирати да објасни један појам ових наука. Покушаћемо да један термин, који је познат већ стотинама година уназад, али је такође и урбана и често дискутована тема, објаснимо што прецизније. Наиме, ради се о порезу.

Присутност пореза у свакодневном животу просечног грађанина указује на њихову битност и значај, али и на комплексност само појма. Порези су најважније средство којима држава испуњава своје циљеве било да су они социјалног, политичког или неког другог значаја. Било да се ови циљеви деле на фискалне или нефискалне, порези су се показали као најиздашније средство прикупљања истих. За узврат, држава не нуди никаква давања, али у теорији се сматра да се порезима покривају услуге државе које су „бесплатне“.

Међу становништвом је ова тема веома популарна па се често могу чути расправе и критике пореских система одређених држава. Коментарише се како је порез једне државе много велики, како држава „без разлога и потребе“ опорезује одређене дохотке, узима велике порезе на имовину и томе слично. Битно је одмах напоменути да ни једна држава не прикупља порез без циља, односно да за свако прикупљање пореза држава има потребу и оправдање.

Порези су институт који је подложен константним изменама и допунама како би испратио најновије трендове глобализације и како би био прилагођен најразвијенијим земљама у региону. Често због ових разлога порези закупају велику пажњу јавности јер се све промене које се односе на порезе огледају у обликовању оптималног опорезивања дохотка. Битни су и значајни фактор како за физичка, тако и за правна лица. Физичка лица давањем одређене своте новца на порез „губе“ инвестиције и самим тим се може смањити жеља истих лица да улажу свој новац и буду продуктивна. Наравно, ово није случај код свих лица јер се неки грађани труде да раде још више како ова давања не би утицала на њихово доношење одлука. Што се правних лица тиче, веома је битна пореска стопа државе у којој ће она пословати. Да ли ће правно лице отворити свој одељак у једној држави зависи од њеног система опорезивања страних правних лица

Какву пореску политику води једна држава није само од утицаја на њене грађане, већ се последице могу осетити и шире. Некада се сами ефекти опорезивања могу веома разликовати од циљева који се требају истим постићи. Ови ефекти огледају се у мањој продуктивности пореских дужника и у њиховом избегавању плаћања истог.

Циљ истраживања овог рада је да појам пореза што ближе приближи и укаже на његове предности, недостатке и могућности за побољшање пореске политике коју води наша држава.

У првом делу рада дефинисаћемо појам пореза. Да су порези институт који је присутан годинама уназад, указаћемо и у овом делу кроз историјски осврт на ову творевину. О институту који се мењао годинама и прилагођавао потребама грађана, говоре и његове многобројне врсте које ће бити анализирани у овом делу рада.

Једна од врста пореза која закупа велику пажњу јавности јесте и порез на доходак грађана. Супротно њему, постоји порез на доходак правних лица. О ове две врсте пореза воде се расправе међу теоретичарима, економистима и правницима и међу просечним грађанима. Детаљније о њиховим карактеристикама указано је у другом делу рада.

Трећи део овог рада дели се на два појма која су анализирана у њему. Први је порез на додатну вредност, а други је порез на имовину у Републици Србији.

Порези као најзадшњије фискално средство, треба да прате раст и развој државе за коју су прописани, односно да држава њиховим прикупљањем може да испуњава своје циљеве. Међутим, у тој константној промени којој су подложни, најважније је да прате трендове најразвијенијих земаља. Република Србија још увек није саставни део Европске Уније, али на путу прилагођавања и придруживања истој, мора да усклади и свој порески систем са њеним хармонизованим правилима. Како на порезе утиче тренд глобализације и колико је пореска политика наше земље у складу са најновијим трендовима опорезивања, анализираћемо у четвртом делу.

1. Уопштено о порезима

Порески плурализам одлика је пореских система свих савремених држава. Не постоји један „универзални“ порез који се примењује и који важи за све. Нити постоји један универзални порески систем који се примењује у свим државама. Свака држава, чак и као чланица удружења држава (као што је ЕУ) прописује порезе који су само њој специфични и у склопу пореског система који је њој прилагођен. Дакле можда државе, формално, користе један порески систем, али свака држава ће свој прилагодити потребама њених грађана. Ни не чуди овај податак, јер узевши на пример у обзир две државе ЕУ, Немачку и Италију, можемо уочити велике разлике. Првенствено у порезу на зараде физичких лица. Наравно, овај фактор зависи од многих других, али о томе ће касније бити речи. Порези су институт који је намењен прикупљају новчаних средстава у корист државе, како би она њима испунила своје циљеве. Иако обавезан, овај институт не обухвата целокупно поседовање пореског дужника јер би то било супротно моралним начелима. Овакво свеобухватно мерило економске снаге пореског обвезника се не може операционализовати, посебно вредновање доколице.¹ Притом, веома се води рачуна о начину на који се порези регулишу и од којих прихода и „поседовања“ становника ће бити одбијени, јер морају пратити основна начела и придржавати се моралних кодекса.

Не постоји и још није пронађен погоднији инструмент за постизање државних циљева и вођење успешне унутрашње политике од пореза. Управо из тог разлога, константно и трајно се прате његове измене, преиспитује се доследност и оцењује се утицај пореза на свакодневни живот пореског обвезника. Ништа неће указати на стабилност једне државе и њене политике као стабилан порески систем који је исти годинама и који уз мале промене постиже огромне циљеве за државу. Становници државе која води стабилну пореску политику годинама су спремни да инвестирају свој новац и да за исти добију још и већу вредност. Са друге стране, становници државе коју одликује „лоша“ пореска политика најчешће су невољни да било шта промене и њихово понашање и економска моћ је врло ограничена јер желе да избегавају ризике и бирају да штеде средства којима располажу. Промене пореске политике, иако наизглед врло ограничене, могу доста утицати на бројне фактуре у једној држави, а и у њеним иностраним односима.

¹ Поповић Д., *Наука о порезима и пореско право*, Open society Institute Constitutional and Legislative Policy Institute, Будапешта и Савремена администрација, Београд 1997, стр. 185-186

Сложеност овог појма огледа се и бројним покушајима да се исти дефинише. Многи теоретичари су покушавали да једном дефиницијом обухвате све оно што порез јесте и данас га одликују бројна схватања. У овом делу рада, указаћемо на само неке од дефиниција које су прикладне његовом дефинисању. На пример:

- 1) Paul Leroy- Beaulieu за порез каже да „представља учешће сваког грађанина у државним теретима свих врста на бази националне солидарности“.²
- 2) Др Алфред Леинтер је указао да дефиниција пореза доста зависи од тога са које тачке гледишта посматрамо овај инситут. Тако је истицао да су социолози анализирали порез као друштвену појаву, финансијска наука га посматра као финансијску појаву, а детаљно се задржао на правном дефинисању пореза где је истакао „ Порези су редовитно новчане своте (новчане чинидбе) које немају ни наплатни ни казнени значај, а захтевају их финансијске области на основу одређених закона од оних лица која су под тим законима обавезна на платеж.“³
- 3) Порез је финансијски инструмент помоћу којег држава и ниже друштвено-политичке заједнице издвајају део националног дохотка за финансирање својих потреба и задатака и остварење различитих политичких, економских, социјалних и других циљева.⁴

Глава 1

2. Историјски развој пореза

Порези представљају средства којима држава финансира своје циљеве и њиховим прикупљањем их остварује. Спроводи их држава како би остварила директне и индиректне бенефите. Али, отпор према опорезивању и осуђивање висине пореза датира још од давнина.

Први отпор према опорезивању забележен је још у Уједињеном Краљевству када је Британска влада увела порезе на доходак. Забележен је случај да су продавци буради користили и измишљали друге речи како би избегли плаћање пореза.⁵

² Leroy- Beaulieu P., Sciences des finances T. L., Paris 1906., стр. 109

³ Леинтер А., *Увод у студиј порезног права*, Властита наклада, Загреб 1939., стр. 11 и 16

⁴ Петровић М., *О појму пореза*, Финансије бр. 3-4., Београд 1964.,

⁵ Bardopoulos A.M., *eCommerce and the effect of the Technology on Taxation*, Law, Governance and Technology series 22, Springer 2012, стр. 21-31

Античка Грчка прати ове идеје заједно са Египтом и даје битан закључак о порезима у то доба „идеје о порезима развијају се у одређеном времену и на одређеном месту, и преносе се и усвајају у другим временима и другим местима“.⁶

Ипак, мора се нагласити да порез какав познајемо данас и његов облик потиче из Уједињеног Краљевства. Британија је формирала и осмислила порезе како би финансирала своје учешће у Наполеонским ратовима. Као решење после Наполеонских ратова и Ватрелоу битке 1816., укида порезе. Противници опорезивања су били одлучни да униште све доказе да је порез и постојао и били су убедљиви у томе да је порез постојао само како би финансирао рат. Упркос свему, докази и документа о порезима су сачувани јер су „копије биле задржане у подруму пореског суда“. Такође, у другом рату за независност САД је разматрала могућност увођења пореском система по угледу на Британски акт о порезу из 1798.⁷

Битан моменат у развоју пореза је и успон пореза на додатну вредност. Двадесети век доноси нове захтеве који не могу да буду постигнути само директним и индиректним опорезивањем. Концепт пореза на додатну вредност настао је први пут у Римском царству и као такав представља један од најранијих пореских облика у Римском царству. Уведен је за време владавине Јулија Цезара.⁸

У Немачкој, овај проблем је препознат од стране Др Вилхена вон Сиененса који је препознао проблеме који су постојали са тадашњим пореским системом и увео порез који је данас познат као порез на додатну вредност. Ово је резултирало усвајањем истог система од стране Француске 1975.године.⁹

Ситуација која је била конфузна за многе теоретичаре из овог доба јесте и не увођење овог пореза од стране САД. Још једна држава која није увела порез на додатну вредност је Индија. Заједничко овим земљама јесте њихова огромна популација и насељеност као и веома снажан утицај централне власти.

Велику испон у увођењу овог пореза догодио се између 1987. и 1997. године када је већина Европски и Азијских земаља, као и бивша Совјетска Република, увела ову врсту пореза.

⁶ *Ibid*, стр.23

⁷ *Ibid*

⁸ *Ibid*

⁹ *Ibid*, стр.25

2.1. Порези у савременим државама

Не постоји порески облик који је уведен од стране било које државе на свету, а да је остао исти као у оригиналном облику. Порези су морали да се мењају и прилагођавају насталим ситуацијама и новим пореским политикама држава у којима су били заступљени.

У савременим државама напуштена је разлика међу пореским обавезама, и порези се примењују у општем смислу. То значи да је у ранијим државним облицима било присутно класно дељење становника, па је самим тим припадник вишег сталежа имао одређене пореске повластице у односу на припадника нижег сталежа. Посебно је било видљиво наменско прикупљање пореза у време када је једини циљ државе био проширење територије. Државе су проширење територије могле да оставре само ратовањем, па су у време ратовања прикупљале порез интензивније. Порез је тада био већи и оптерећивао је шири слој становништва.

Модерне државе и модерни поредак доносе скроз другачији начин опорезивања. Дакле, сада имамо једну општу и чисту пореску обвезност која не прави разлику и не захтева класификацију становништва да би се примењивала. Међутим, савремене државе теже груписању и класификовању према својој економској снази. Када говоримо о групацији држава, најпре се мисли на тенденцију наше државе да се придружи ЕУ. Свака држава жели што бољи политичко-економски положај њеног становништва. Самим тим и што бољи животни стандард. То се обезбеђује придруживањем великим удружењима држава, као што је у Европи, Европска Унија.

Наравно, такво политичко опредељење наше државе захтева и одређене акције са њене стране. То значи да је држава у обавези да, уколико је то од ње захтевано, измени своје законодавство или друге елементе своје политике како би пратила најновије политичке трендове у свету. Један од тих трендова који је подлежан константној промени је порез. Институт пореза је и кроз историју један од ретких који је подложен непрестаној измени. Правила прикључења наше државе ЕУ налажу да треба да ускладимо и свој порески систем. Међутим, имајући у виду да су државе у ЕУ доста имућније и да је економска снага просечног становника далеко већа од економске снаге просечног становника Србије, не можемо да избегнемо питања која се сама намећу.

Колико је реално примењивати стандардизоване пореске стопе на становништво које није део становништва држава које их намећу? Требало би детаљније и пажљивије

анализирати порезе и њихове врсте, да би што боље разумели проблематику овог института. Порез ипак треба да има за циљ одржавање богатства. То значи да узимањем од богатих слојева становништва, треба да буде додат у корист сиромашнијег слога, економски слабијег. На тај начин се ради на социјаним и економским разликама.¹⁰ Свесни смо чињенице да ће схватање класних разлика наићи на поделу мишљења како и у становништу тако и међу научницима који се буду бавили анализом ових појмова и који су се већ бавили. Овим радом желимо да укажемо на постојање тих разлика и њихов утицај на порески систем, односно обратно. Да ли ће се грађани који су порески обвезници лакше одлучивати за веће инвестиције или ће то пак бити велике корпорације и остала правна лица? У наставку рада обрађујемо врсте пореза, правила по којима се примењују порези, и многе друге елементе везане за овај институт.

¹⁰ Nelson R., *Taxation in Modern Societies and its Roles, Principles and Challenges*, Department of Commerce and Business Management, HAN University of Applied Sciences, Arnhem, Netherlands 2023., стр.1

ДРУГО ПОГЛАВЉЕ

Глава 1

3.1. Порези на доходак грађана у Србији

Порезима се, као што је напоменуто у уводном делу, финансирају многи циљеви државе. Ови циљеви могу бити политички, економски, социјални или скроз други. На пример, порезима које држава прикупља од својих грађана могу се финансирати здравство, образовање, комуналне услуге које држава пружа, финансирају се разни пројекти, улаже су у инфраструктуру, граде се путеви, привређује се. Ове услуге државе су „бесплатне“. У јавности такође може доћи до конфузије јер се сматра да је порез обавезно давање држави, а да она није дужна ни на какво чињење за узврат.

Да би боље разумели како функционише овај институт, у наставку рада анализираћемо његове елементе и врсте пореза. Као једна од основних подела издваја се подела на објекте опорезивања. Ова подела је веома инструктивна и на основу ове поделе настају подврсте. Три су основна објекта опорезивања, и то: ¹¹

- 1) Потрошња (за потрошњу се везују ПДВ, акцизе и порези на премије неживотних осигурања),
- 2) Доходак (чине га порез на добит правних лица и порез на доходак физичких лица) и
- 3) Имовина (порез на имовину у статисти, порез на наслеђе и поклон, порез на пренос апсолутних права и порез на употребу, држање и пренос добара).

Наравно, наведени порези немају приоритетност и не може се издвојити један који је важнији од осталих и обратно. Међутим, да би коректно приступили проблематици овог правно-економског института, кренућемо са анализом пореза на доходак. У наставку ћемо обрађивати настанак, елементе и примену пореза на доходак. Указаћемо и на случајеве када се овај порез изузетно не примењује. Остала поглавља имају за циљ да ближе приближе остале врсте пореза.

¹¹ <https://www.srbija.gov.rs/tekst/329944/poreski-sistem.php> , сајту приступљено 14.01.2026.

3.1.1. Порез на доходак физичких лица

Порез на доходак настаје поводом стицања дохотка и његовим плаћањем у фази стварања дохотка захвата се економска снага пореског обвезника.¹² Циљ увођења овог опорезивања остао је исти од како се за ове порезе зна, па и до дан данас.

Шта је заправо доходак? Порески објекта (предмет) представља одређене чињенице, покретне и непокретне ствари, своте новца, правно економске трансакције које чине основу за увођење пореске обавезе¹³, порески итвор чине сва она добра која припадају пореском обвезнику из који се порез плаћа.¹⁴ Квалитет дохотка као извора пореза је у његовој способности редовног, периодичног обнављања, па се јавља као трајан и редован извор пореза.¹⁵ Анализирајући наше питање, односно покушавајући да дефинишемо доходак, наилазимо на бројна опречна мишљења. Чини се као да се велика разлика прави у дефинисању овог института у зависности од почетне, односно тачке гледишта. Оно што је заједничко свим овим дефиницијама јесту две теоријска правца. То су: 1) теорија извора и 2) теорија чистог приноса.

Теорија извора дохотка обухвата само оне порезе који су настали од извора који су стални. За разлику од овог приступа, теорија чистог приноса представља шири приступ у одређивању појма дохотка. Свеобухватна дефиниција ове теорије у научном свету позната је и као Шанц-Хејг-Симонсов концепт дохота, и обухвата све приходе независно од извора¹⁶. Осим извора који су стални, опорезује и изворе који се могу појавити повремено али који утичу на економску снагу пореског обвезника. Да је ова теорија била, најблаже речено, „контрапродуктивна“, доказују и бројни фискални стручњаци. Овакав поглед и примена опорезивања може довести до пасивности обвезника, односно неинвестирања, лоше или непостојеће слике о штедњи, као и лош утицај на рад.¹⁷

Основни елементи пореза на доходак су: предмет опорезивања, основица, стопа, обвезник и наравно, пореске олакшице.

¹² Мијатовић Н., *Разматрање теоријских приступа основним институтима уређења опорезивања дохотка*, Рев.соц.пол., бр.14, Загреб 2007, стр. 3-4

¹³ Јелчић Б. И др., *Финансијско право и финансијска знаост*, Народне новине, Загреб 2002., стр. 115

¹⁴ Поповић Д., *op.cit.*, стр. 172

¹⁵ Анђелковић М., *Пореско право- Теоријски аспекти и пореске реформе*, Центар за публикације Правног факултета у Нишу, Ниш 1999, стр.

¹⁶ Rosen S.H., Gayer T., *Javne finansije*, Ekonomski fakultet Beograd, 2009 Beograd, str. 416

¹⁷ Kesner-Skreb M., *Porez na dohodak*, Finansijska teorija I praksa 28 (1) 141-143, Zagreb 2004, str. 142

3.1.2. Пореска основица

Теоријом извора и теоријом чистог дохотка, указали смо на две врста гледишта и анализе овог инситтута. Међутим, користећи теорију чистг дохотка, сада ћемо анализирати појединачне делове који га чине. Порез на доходак је, као што смо до сада више пута напомињали (и доказивали), подложен највећим променама у закону.¹⁸

Сматран је погодним инструментом за промену неправичности у примарној расподели дохотка и имовине, насталој у тржишној привреди под утицајем различитих фактора. Од тада се разликује опорезивање фундираних прихода који потичу од капитала и нефундиранх прихода, који су остварени радом.¹⁹ Али како се то уклапа у неутралну пореску политику? Зар порези не би требало да буду неутрални у животу просечног пореског обвезника толико да не утичу на његове свакодневне одлуке? Последње што држава жели и чему треба да тежи је да увођењем превисоких пореза доведе то непродуктивности свог становништва. Треба вратити порезе на ниво када су сви друштвени слојеви живели искључиво од свог рада.

Како се одлучује о пореској основици? У пракси је ово питање мало компликованије од прописивања једне опште пореске основице која ће да оптерећује и представља обавезно давање за све пореске обвезнике. Пре свега, веома су битне околности пореског обвезника као и његов положај на тржишту радне снаге. Па се тако неће примењивати иста пореска основица за лица која раде за минималац и за лица која зарађују далеко више месечно. Ситуација је прилично јасна за разумевање.

Порески обвезник ће да покушава да што мање ради, самим тим је и мање продуктиван на радном месту, а да има што више слободног времена. Бира између могућих опција, чак и ако му се за то нуди мања зарада. Са друге стране, ка одређеном послодавцу га „привлачи“ одговорност коју правно лице сноси. То значи да ће за његов рад бити уплаћени сви порези и доприноси и обавезно социјално и пензионо осигурање. На тржишту, послодавце изузетно може да разликује њихов однос према запосленима у овом смислу, што такође утиче и на њихов положај. Све функционише по принципу понуде и тражње, али са јендим изузетком. У хијерархији понуде и тражње, послодавци су мање флексибилни, односно нису флексибилни. То значи да се послови и зараде које

¹⁸ Шимановић Х., *Развој пореза на доходак у Хрватској: реформе и промашаји*, Рев.соц.пол, Загреб 2012, стр.5

¹⁹ Димић С., *Савремени трендови у опорезивању дохотка физичких лица*, Правни факултет у Приштини са привременим седиштем у Косовској Митровици., Косовска Митровица 2021, стр. 20.

се нуде своде на одређени појам, и не постоје прилагођавања индивидуама. Са друге стране, физичка лица у потрези за послом (потреба за преживљавањем и страх због незапослености) прихватају одређене услове због којих су на радном месту незадовољна и који доводе до њихове мање продуктивности. Све је мање случајева на тржишту да су лица у потрази за послом како би променила позицију или напредовала, односно тражила боље услове. Случајеви где лица траже посао, јер немају ни један, су све чешћи.

За разлику од зарада (небитно у висини ког износа), постоје одређена социјална примања која нису опорезивана и од тога су изузета. Подразумева се да су пензије, бројна давања државе за случај незапослености и томе слично, изузета од опорезивања порезом на доходак из разних социјално- политичких разлога.

Веома је битно да пореска стопа не буде превелика ради избегавања пореске евазије и порских утаја. То значи да неки порески обвезници могу из противљења огромним пореским стопама, да прибегавају алтернативним методама плаћања, односно неплаћања истог. Да ли се ту ради о отварању рачуна у другим земљама или о једноставној порексој утаји, на држави је да овакве радње открије и одмах их санкционише.

Да би ситуација и третирање пореских обвезника било коректно и фер, држава прибегава различитим тржишним проценама. Пробле утврђивања стварне вредности се најчешће решава искључењем арбитрарности у процени пореске основице. Утврђују се објективни стандарди за мерење вредности додатних примања како би се обезбедила што је могуће већа правичност између пореских обвезника.²⁰

Напомињемо да би се превисока пореска стопа одразила на два начина на пореског обвезника. Први начин је довођење пореског обвезника у стадијум непродуктивности (о чему је већ било речи) и мање жеље за радом. Други стадијум који може да се јави је још већа жеља за радом како би се надокнадио и не би примећивао ефекат опорезивања. Нажалост, пореских обвезника који имају жељу за оваквим напретком, све је мање па је самим тим врло битно пажљиво усмрвати овакву пореску политику на становништво.

У наставку анализе пореског института, бавићемо се осталим елементима који чине порез као и пореским системима који се примењују и направити разлику у њиховој примени у одређеним државама.

²⁰ Илић-Попов Г., *Порески третман додатних примања*, Зборник правног факултета Универзитета у источном Сарајеву, Сарајево 2006., стр.140

3.1.3. Пореске стопе

Када се прво помисли на порезе, помисли се на издратке и обавезна давања грађана. Друга асоцијација на исте е циљ, односно шта се њима постиже. Порези су одувек сматрани за најиздашније средство којима држава постиже одређене циљеве. Највећи удео пореза огледа се у бруто друштвеном производу. Тако се на пример у 2015. години учешће прихода од пореза на доходак у бруто друштвеном производу држава ОЕЦД-а кретало у рспону од 3,7% у Чешко, до 27,7% у Данској, док је њихово учешће у укупним пореским приходима било најниже у Мађарској са 18,3%, а највише опет у Данској са 63,5%.²¹

За разлику од развијених држава, Србија је забележила удео од пореза на доходак грађана у БДП у износу од 1,1%, односно, у укупним пореским приходима 4,7%.²² Када се говори о циљевима које држава треба да постигне прикупљањем ових пореза, они су се увек разликовали и временом мењали. Пре свега порез на доходак грађана требао је да задовољи циљеве државе као што су у не тако скорој историји били проширење територије, а то се решавало једино ратовање. Потом су циљеви опорезивања становника били искључиво фискални. У модерним држава не може се јасно ни дефинисати који је циљ државе при прикупљању пореза јер их је много и држава их распоређује по потреби. Наравно, ови циљеви своде се на већ наведене: социјалне, политичке, демографске, социо-политичке, образовне, инфраструктурне и многе друге. Било је погодно када је порески предмет био свеобухватан и када се користила одређена врста и висина пореске стопе.²³

Увек се постављало питање да ли боље примењивати прогресивне стопе код пореза на доходак? Примена пореских стопа код опорезивања пореза на доходак је једна од мера за ублажавање регресивног дејства пореза на промет. Тако се достиже компензаторна прогресија. Ако се прогресивним стопама не само потпуно анулира дејство посредних пореза, већ се постиже да богатији порески обвезници процентуално плаћају већи порез од обвезника са нижом економском снагом успостављена је апсолутна прогресија.²⁴

²¹ Димић С., *op.cit.*, стр. 25

²² Ђуровић-Тодоровић Ј. и др., *Структура савремених пореских система*, Економски факултет Универзитета у Нишу, Ниш 2019., стр 57 и 58.

²³ *Ibid*

²⁴ Јелчић Б. И др., *op.cit.*, стр. 152-153

У некадашњој историји наше државе, промовисана је пропорционална стопа. Међутим на овај начин порез би утицао на појединца и његове свакодневне одлуке о потрошњи и алокацији расположивих ресурса. Тако се порез може појавити као „клин“ између профитабилности неке активности пре опорезивања и прихода који се после опорезивања добија.²⁵ Овом проблему мора се приступити веома пажљиво и промишљено јер једна погрешна процена (као на пример избор између пропорционалне и прогресивне стопе) може довести до катастрофалних последица по пореске обвезнике које наравно могу да, и утичу, на државу која их је прописала.

Из тог разлога су и започеле реформе пореза на доходак. Да би се једна индивидуа подстакла на инвестирање и алокацију ресурса и да би се повећали подстицаји за рад. Ова реформа почела је 80-тих година 20. века, а све у циљу обезбеђења конкурентног фискалног окружења.²⁶

3.2. Пореске олакшице

Наступањем двадесетог века, порези улазе у сврху прикупљања за нове циљеве. Више не служе само за прикупљање фискалних средстава већ добијају облика какав ми данас познајемо, односно користе се у циљеве који су нама данас познати. Уочено је још тада да су порези битан елемент унутрашње, а и спољашње политике једне државе. Ако држава поступа прорачунато у прописивању пореза, то ће се одразити и на њено становништво. Тако ће порески обвезник (био он физичко или правно лице) да располаже одређеним средствима која ће у случају повољне пореске политике државе да алоцира и улаже.

Што се економских циљева пореске политике тиче, разликујемо два:

- 1) Макроекономски (овим циљевима се делује на основне макроекономске агрегате као што су привредни развој, пуна запосленост, стабилност цена итд.) и
- 2) Микроекономски циљ (њима се пружа подршка конкретним субјектима у реализовању одређених активности-подстичу се појединачне првредне гране, страна улагања, развијају недовољно развијена подручја и сл.)²⁷

²⁵ OECD Tax policy studies No.13, *Fundamental reform of personal income tax*, 2006, стр. 36

²⁶ Owens J., *Fundamental tax reform: an International Perspective*, OECD's Centre for tax Policy & Administration, National tax journal, Vol. LLX No.1, Paris 2006, стр. 131

²⁷ Раичевић Б., Радичић М., *Јавне финансије*, Београд 2011, стр.125

Самим тим, произилази закључак да порези треба да буду праведни и да грађане оптеречују само онолико колико је фер и коректно. Многи теоретичари тврде и сматрају да порези треба по савременим трендовима више да оптерећују економски надмоћније субјекте, а да се економски слабији субјекти максимално поштеде ових обавезних давања.

Закони многих земаља конституисани су управо на овај начин и вођени овим начелом. Порески обвезник никада не треба да буде опорезиван толико, да, када буде плати порез, нема основа средства за живот и живи на рубу егзистенције.

Осим тога, циљ већине савремених држава јесте и подизање наталитета па самим тим морају да створе погодне услове за живот породица и подизање деце. Порезима се, уз друге елементе, може значајно допринети остварењу тог циља.²⁸

Анализа овог дела рада односи се на пореске олакшице. Пореске олакшице представљају изузимање одређених физичких лица од обавезности давања (односно плаћања пореза). Ради се о потпуном изузимању или о смањењу ових давања, а све израчунато пропорционално обвезниковим могућностима.

Као што је већ напоменуто, порески обвезник не може се довести у егзистенцијалну кризу опорезивањем, те му се стога не смеју опорезивати на пример: храна, одећа, становање и др. У систему опорезивања дохотка користе се и други стандардни одбици којима се приликом утврђивања пореске основице води рачуна о породичним приликама пореског обвезника (одбици за издржаване чланове породице, одбици за стара лица и лица са сметњама у физичком и психичком разоју у сл.)²⁹

Издаваја се још једна група одбитака. Ради се о нестандартним одбицима који се односе на трошкове обвезника. Гледа се да ли је обвезник имао стварне трошкове. Најчешће је реч о трошковима које је порески обвезник имао за школовање, те се у овом случају пореска олакшица рачуна делимично. Уколико је на пример порески обвезник финансирао своје лечење, порез ће му бити одбијен потпуно.³⁰

Пореска олакшица представља делимично или потпуно одступање од начела општости и обавезности пореског обвезника. На овај начин се не нарушава једнакост грађана пред законом јер су ове пореске олакшице управо и прописане истим и

²⁸ Радичевић Б. И др., *Систем и политика јавних прихода у Србији у функцији демографске политике, могућности и домени- критички осврт*, Становништво бр.1-4, Београд 2000, стр.94

²⁹ Димић С., *op.cit.*, стр. 30

³⁰ *Ibid*

признају се само уколико су порески обвезници за њих испунили услове. Не ради се о посебној привилегији, већ о погодности која је законом на једнак начин пружена свим пореским обвезницима под условима које је прописао носилац пореске политике.³¹

На овај начин држава штити и изузима своје становнике од пореских давања која би угрозила њихова основна животна права.

Постоје и порески подстицаји које држава може да прописује одређеним лицима, како би та лица инвестирала и улагала у државну инфраструктуру, али овде се јављају бројни проблеми. Порески подстицаји нису транспарентни и доступни јавности, па су и те како подложни корупцији и злоупотреби. Прилике за корупцију су много веће на пример у дискреционим режимима пореских подстицаја, јер ће службеници имати велика дискрециона права у одређивању који ће инвеститори имати повољан положај.³²

3.3. Порески обвезник

Порески обвезник у према закону о порезима на доходак грађана³³, је свако физичко лице које борави на територији наше државе.

Према следећем члану који је у закону наведен, шире се објашњава појам резидента. По члану број седам истоименог закона, резидент, односно порески обвезник је:³⁴

- 1) Физичко лице које борави на територији Републике Србије,

³¹ Поповић Д., Илић-Попов Г., *Једнакост грађана у пореском праву*, Годишњак Правног факултета Универзитета у Бањој Луци, Бања Лука 2011, стр.139-145

³² Desing and assessment of tax incentives in Developing Countries, Selected issues and a country experience, United Nations New York, New York 2018, стр. 17

³³ Закон о порезу на доходак грађана („Сл.гласник РС“, бр. 24/2001, 80/2002, 80/2002-др.закон, 135/2004, 62/2006, 65/2006-испр., 31/2009, 44/2009, 18/2010, 50/2011, 91/2011- одлука УС, 7/2012-усклађени дин.изн., 93/2012, 114/2012-одлука УС, 8/2013-усклађени дин.изн., 47/2013, 48/2013-испр., 108/2013, 6/2014-усклађени дин.изн., 57/2014, 68/2014-др.закон, 5/2015-усклађени дин.изн., 112/2015, 5/2016-усклађени дин.изн., 7/2017-усклађени дин.изн., 113/2017, 7/2018-усклађени дин.изн., 95/2018, 4/2019-усклађени дин.изн., 86/2019, 5/2020-усклађени дин.изн., 153/2020, 156/2020-усклађени дин.изн., 6/2021-усклађени дин.изн., 44/2021, 118/2021, 132/2021-усклађени дин.изн., 10/2022-усклађени дин.изн., 138/2022, 144/2022-усклађени дин.изн., 6/2023-усклађени дин.изн., 92/2023, 116/2023-усклађени дин.изн., 6/2024-усклађени дин.изн. и 94/2024, 101/2024-усклађени дин.изн., 8/2025- усклађени дин.изн. и 19/2025) чл.6 у даљем тескту ЗОПНДГ

³⁴ ЗОПНДГ, чл.7

- 2) На територији Републике има пребивалиште или центар пословних и животних интереса, или
- 3) На територији Републике, непрекидно или са прекидима, борави 183 или више дана у периоду од 12 месеци који почиње или се завршава у односној пореској години.

За одређивање боравка, сматраће се и боравак у делу дана у било ком периоду између 00 и 24 часа, осим дела дана који лице проведе у транзиту кроз Републику.

Физичко лице које у одређеној пореској години није боравило на територији Републике и које у њој не испуњава услов да се сматра пореским резидентом по основу критеријума наведених у овом закону, неће се сматрати резидентом за ту пореску годину.³⁵

Физичко лице које није било резидент у години која претходи години доласка у Републику, неће се сматрати резидентом за период пре дана када је оно први пут ушло на територију Републике, под условом да у периоду године који претходи дану првог уласка на територију Републике не испуњава услов да се сматра резидентом по основу критеријума предвиђених овим законом.

Физичко лице које није резидент у години која следи години у којој је оно коначно напустило Републику неће се сматрати резидентом за период године који следи дану коначног напуштања територије Републике под условом да се у том периоду, не може сматрати резидентом Републике по основама овог закона.

Независно од услова предвиђених у овом закону, резиденте Републике је и физичко лице које је из Републике упућено у другу државу ради обављања послова у дипломатском или конзуларном представништу Републике, односно обавља послове за Републику у међународним организацијама, у периоду обављања делатности у том или било ком другом дипломатском или конзуларном представништву Републике, односно међународној организацији.

Закон регулише и појам нерезидента. Према члану 8, ЗОПНДГ³⁶, нерезидентним пореским он+безником сматра се:

Лице које, иако није резидент Републике, обавезно да плати порез због остваривања дохотка на територији Републике.

Дохотком, се сматра доходак који физичко лице оствари по основу:

³⁵ ЗОПНДГ, чл.7

³⁶ ЗОПНДГ, чл.8

- 1) Рада који обавља на територији Републике,
- 2) Коришћења или располагања правом на територији Републике.

Држава прописује све ове посебне услове управо из разлога да би заштитила своје грађане и да би свако лице које је намеравало да се бави утајом пореза или пореском евазијом, у томе спречила. Ово је још један доказ стабилне унутрашње политике јер на овај начин показује и државама у околини и свету да јој је стало до њених држављана.

Опорезивањем нерезидената, држава избегава пореску утају ових лица. Постоје одређени порески обвезници који сматрају да ће се пресељењем у другу државу док раде за своју, обогатити и уштедети на порезима. Односно, сматрају да неће бити подложни опорезивању ако се налазе у иностранству. За овакве случајеве, такође, прописан је члан закона. Наавно, и од овога постоји изузетак па се неке државе сматрају пореским рајевима. (Бахами)

Врло битан моменат када се анализира опорезивање нерезидента је и појам двоструког опорезивања. Овај појам јавља се када се становник једне државе, дупло опорезује. Односно, опорезује га држава чији је резидент, и држава чији је нерезидент. Ни једно лице не би требало да буде овако третирано и за то постоје посебне методе заштите од оваквих „порески злоупотреба“. У датом моменту, може се предвидети чији ће порески обвезник одрешено лице бити. То се једноставно решава правилима (као што смо горе навели и која је наш закон опширно обрадио).

Најчешће се овакви случајеви дешавају када је лице негде запослено на пример само сезонски, па се може десити да је дупло опорезивано. Али може се и десити да ради и привређује у другој држави, а да га држава чији је резидент још додатно опорезује.

Треба бити врло пажњив са порезима на доходак и водити рачуна о законским регулативама.

О предмету опорезивања не треба речи много и анализирати га јо додатно јер је већ обрађен на почетку овог поглавља. После разумевања ових основних појмова и елемената пореза, позабавићемо се једном занимљивом тематиком. Реч је о пореским системима.

Знајући да свака држава, придржавајући се неких општих смерница и правила, прописује посебне одредбе за регулисање пореза, не можемо а да се не запитамо како, односно које.

У наставку следи анализа пореских система и њихових врста. (модела)

4. Цедуларни систем пореза на доходак физичких лица

У пракси савремених држава и у начину на који опорезују своје грађане, не може се извојити један, општи систем опорезивања. Најчешће се ради о мешовитим системима који имају одлике више пореских система. Можемо извојити два основна система која су најчешће саставни део модерних и савременијих система. Ради се о цедуларном и синтетичком систему. Уз њих се наравно издваја и мешовити систем који је сада најзаступљенији у већини држава. У наставку овог дела анализираћемо појединачне карактеристике ових система и указати на њихову примену.

Цедуларни систем опорезивања, само је један од система који се користе за опорезивање физичких лица. Овај систем оријентисан је на коришћење пропорционалне стопе опорезивања, а опорезује се сваки доходак физичког лица. Међутим, овај систем, узимајући у обзир сваки приход пореског обвезника, не узима у обзир целокупну економску снагу пореског обвезника. Такође, како није везан за личност пореског обвезника, не узима у обзир ни његове личне и породичне обавезе.³⁷ Наравно, у одређеном историјском тренутку доношења и успостављања овог пореског система, представљао је знатан напредак.

Као и за сваки политички, правни или економски инструмент, и за овај институт везују се опречна мишљења. Неки теоретичари сматрају да је ово значајан корак напред јер подстиче пореског обвезника на већу продуктивност, креативност и одлучност када се ради о његовим економским одлукама и алокацији ресурса.

Управо у овој тврдњи теоретичара лежи и супротстављено мишљење осталих који се залажу за неутралнију улогу пореза и сматрају да је синтетички модел превише и да заиста много оптерећује пореског обвезника. А како не води рачуна о економској снази пореског обвезника, није био погодан за редистрибутивну улогу који иначе порез има у савременој држави. У време када је донешен и када је активно коришћен, овај систем сматра се напредним и корисним. Наиме, био је драстични помак са феудалног система опорезивања.

Сматра се да, осим што је сложен за пореског обвезника, представља и велику сложеност за пореску администрацију. Из ових разлога се више и не користи, а његови елементи могу се наћи само у неким државама, наравно не у целости.

³⁷ Димић С., *op.cit.*, стр. 33

4.1. Синтетички систем

После цедуларног система опорезивања, као знатан напредак у опорезивању дохотка физичких лица издваја се синтетички систем. Одлике овог система су да се прогресивним стопама, приходи који су остварени у одређеним временском периоду, опорезују једним свеобухватним порезом. Све ове карактеристике чине глобални систем опорезивања, односно синтетички систем.

За разлику од цедуларног система опорезивања (који не обухвата личе прилике пореског обвезника), синтетички систем представља субјективни систем опорезивања. То значи да се приликом опорезивања дела дохотка пореског обвезника оствареног у једном временском периоду, у обзир узимају и његове личне и породичне прилике. Из ових његових карактеристика произилазе предности због којих је имао доминантно место у пореским системима у 20. веку, где је примећено да већина развијених земаља прелази са цедуларног на синтетичко опорезивање.³⁸

Поред тога што води рачуна о личним и породичним приликама пореског дужника, примењујући прогресивне стопе при опорезивању на овако утврђене основице, остварује основно начело пореза. Ово начело је начело правичности опорезивања. (порески обвезник није „угрожен“ плаћањем овог пореза и неће бити доведен до руба егзистенције). Битан моменат у спровођењу успешне унутрашње пореске политике државе је и да овај порески систем представља погодан инструмент за остваривање улоге аутоматског стабилизатора.³⁹

Диференциран порески третман појединих прихода код цедуларног опорезивања, према неким ауторима, представља његов недостатак.⁴⁰ Још један од позитивних елемената који чине синтетички систем пореског опорезивања јесте и позитива утицај фискалне природе који има на пореску политику наше државе.

Анализирајући функционисање цедуларног система опорезивања, дошли смо до закључка да не само да је сложен за примену, већ је сложен и за пореску администрацију. Да ли је тако и са синтетичким методом опорезивања? Синтетички метод опорезивања баш због прогресивних стопа и осталих карактеристика (испуњавања основних начела),

³⁸ Димић С., *op.cit.*, стр. 35

³⁹ *Ibid*

⁴⁰ Ђорђевић М., Ђуровић-Тодоровић Ј., *Системи опорезивања дохотка физичких лица у развијеним земаљама*, Анали економског факултета у Суботици, 34/2015, стр. 142

представља сложен процес за пореску администрацију, па стога не можемо баш ни рећи да је направљен велики помак када се о његовом регулисању ради.

Примењује се објективно нето начело, одбијају се трошкови које је обвезник имао приликом стицања прихода, утврђује се нето величина дохотка. Доходак за опорезивање добија се када се из нето величине дохотка изузму одређена примања мотивисана социјално политичким, економским и административним техничким разлозима. Основицу за опорезивање представља опорезиви доходак када се од дохотка за опорезивање одузму стандардни и нестандартни одбици.⁴¹

Коришћење директне методе за утврђивање пореске основице значи да ће се пореска обавеза израчунати на основу пореске пријаве. Уз пореску пријаву, порески обвезник ће бити дужан да достави бројне доказе којима оправдава одузимање стандардних и нестандартних одбитака. У погледу плаћања пореза синтетички систем представља наплату пореза на годишњем нивоу, јер опорезујеукупни доходак пореског обвезника оствареног у одређеном временском периоду, најчешће годину дана.⁴²

То није случај у пракси. Разлог је очигледан. Потребан је константан прилив новца у буџет наше државе, а ако се обвезници опорезују једном месечно, онда то није случај. Дакле, у пракси се примењује такозвана техника наплате путем аконтационих пореза. Тако да је за порезе на лична примања најраспрострањенија такозвана PAYE (pay as you earn) техника, која подразумева да је исплатилац пореза дужан да одах приливу новчаних средстава, израчуна и плати порез. Они су наравно, дужни да на крају године поднесу пореску пријаву, али ће им се аконтациони порез онда рачунати као порески кредит.⁴³

Из приложеног можемо закључити да иако је бољи због узимања у обзир личних прилика пореског обвезника, овај порески систем може да створи још више додатног посла и додатних компликација за административну службу која се њиме бави. Обезбеђивање одређене неопходне документације како би се доказала права на пореске одбитке и додатке, такође представља и велики терет за пореског обвезника.

У пракси постоје бројне државе које користе део овог система у опорезивању својих пореских обвезника, али са бројним прилагођавањима. Велика су се прилагођавања догодила у административној сфери регулисања овог дела пореског система.

⁴¹ Димић С., *op.cit.*, стр. 36

⁴² *Ibid*

⁴³ *Ibid*

4.2. Мешовити систем опорезивања

Као што смо већ и напоменули, не постоји савремена држава која се може „похвалити“ применом једног пореског система. Већина држава је при стварању својих унутрашњих и при прилагођавању одређеним међународним пореским политикама. Није лоше и не указује на нестабилну порексу политику примена више пореских система који ће коминовањем довести до жељеног ефекта опорезивања. Наравно, у зависности од потреба држава и остваривања њених циљева, све док се придржава законских оквира, држава може да „кроји“ порески систем према наведеним факторима.

У том прилагођавању пореских система потребама државе и њеног становништва, настају порески системи које данас називамо мешовитим. Мешовити порески системи као комбинација два велика система о којима је раније било речи (цедуларог и синтетичког) заснивају се на цедуларном опорезивању појединих врста прихода пропорционалном стопом током године.⁴⁴ Синтетичка компонента се састоји у примењивању комплементарног пореза, који се плаћа на укупан приход (доходак) применом прогресивне стопе.⁴⁵

Иако одлика многих савремених држава, када се први пут појавио као порески систем, није наишао на велику примену. Иако је есенцијално лакше примењивати га, него било који од ова два система, требало је времена да се устали. Поверење у овај систем и његове предности прво су увиделе романијске државе (Француска и Италија) где се овај порез и називао романијски тип.

Мешовити систем је био у примени у СФРЈ, са специфичношћу у погледу обухвата корективним порезом. Постојао је порез на укупан приход грађана, али њега нису плаћали сви обвезници, него само они кчији је укупни годишњи приход прелазио законом прописани износ (то је био износ троструког просечног нето личног дохотка).⁴⁶

Прелазак са синтетичког или цедуларног метода опорезивања значио је велики напредак у оптерећењу пореских дужника али такође и у оптерећењу државне администрације. Међутим постојале су бројне препреке које су државе морале да

⁴⁴ Димић С., *op.cit.*, стр. 37

⁴⁵ Димић С., *Савремена правна решења у домену опорезивања дохотка физичких лица-алтернативни модели*, докторска дисертација, Правни факултет универзитета у Нишу, Ниш 2016., стр.46

⁴⁶ *Ibid*

превазиђу како би прилагодили ове системе својим потребама и потребама њихових грађана.

Који систем опорезивања се примењује у Републици Србији тренутно и које су претече тог система? У наставку се бавимо анализом ове проблематике.

4.3. Постојећи систем пореза на доходак грађана у Србији

Реформа пореског система у Србији почиње крајем 1991. године, и имала је за циљ успостављање модерног пореског система, а у плану је било и увођење синтетичког пореза на доходак.⁴⁷ Можемо слободно да кажемо да је наша држава већ тада била иза многих развијених држава (деценијама иза) јер је оваква врста пореза већ постојала и увелико примењивана. Међутим, како је наша земља била под санкцијама тих година и како нисмо поседовали ни обучене административне раднике, ни опрему нити било шта што би нам помогло да тај уведемо ову врсту пореза, то се није десило 1991. године. Самим тим, увођење синтетичког пореза је одлагано годину за годином. Као прелазно решење док се не уведе синтетички порез на доходак, 1998. је уведен систем опорезивања дохотка који је требао да буде само прелазно решење, јер је тако и окарактерисан.⁴⁸

Нагласили смо, анализу пореских система, њихове врсте, и указали на постојање истих у савременим државама. У модерној држави, због њених прилика и начина функционисања, као и због политике коју води, не постоји „чист“ порески систем. То значи да је свака држава, основне пореске системе прилагодила својим потребама, па чак и мешовити систем који смо раније дефинисали.

У Републици Србији, посматрајући порески систем, можемо уочити карактеристике мешовитог система. Примењује се цедуларно опорезивање и допунско, односно корективно годишње опорезивање. Групом цедуларних пореза (порез на зараде, порез на приходе од самосталне делатности, порез на приходе од ауторских права, права сродних ауторском праву и права индустријске својине, порез на приходе од капитала, порез на приходе од непокретности, порез на капиталне добитке) и пореза на остале приходе (приходи од давања у закуп покретне имовине, добици од игара на срећу, од

⁴⁷ Димић С., *op. cit.*, стр. 39

⁴⁸ *Ibid*

осигурања лица, приходи спортиста и спортских стручњака и други приходи) обухваћени су различити извори прихода, при чему се примењују различита прави за утврђење пореске основице, различите пропорционалне стопе и различите пореске олакшице.⁴⁹

Критике на порески систем у нашој држави су бројне, а до пореске реформе и увођења синтетичког опорезивања, још увек није дошло. Реформа која је требала да уследи, требало је да отклони све недостатке који су присутни у нашем пореском систему. Тренутни порески систем не прати основна пореска начела и у многоне разликује пореске обвезнике као такве. Економски надмоћнији субјекти на крају плате исти или сличан порез као и просечни грађани. Онда, постоји ситуација када субјекти који су исте економске моћи, плаћају различит порез, један већи од другог. Чини се као да не постоји никаква правичност у тренутном систему опорезивања грађана. Међутим, ово се такође може тумачити и на следећи начин. Уколико би економски надмоћнији субјекти плаћали већи порез, односно више опорезивали, то би могло да резултира мањим инвестицијама у нашу државу. Поготово овакав корак државе може бити од великог утицаја јер смо држава која је на путу ка ЕУ и потребан нам је велики број страних инвестиција да би могли да постигнемо овај дугогодишњи циљ коме стремимо.

Различито су третирани порески обвезници и када се утврђује пореска основица, јер је за неке приходе закон признао стварне трошкове, а за друге-трошкове у одређено проценту од бруто прихода (тзв.нормирани трошкови), при чему су прописани различити износи нормираних трошкова.⁵⁰ Укључивањем нормираних трошкова у анализу добијају се ефективне пореске стопе које се још више разликују у односу на нормиране.⁵¹

Као елемент правичности уведен је годишњи порез који треба да захвати лица која су економски моћнија, како би се ово пореско начело применило. Међутим, ова замисао не доноси никакву драстичну промену, напротив. Због недовољно прогресивног система опорезивања дохотка и израженог регресивног дејства индиректних пореза, порески систем Србије је тако конципиран да највећи део пореског терета носе они слојеви

⁴⁹ *Ibid*

⁵⁰ Димић С., *op.cit.*, стр. 40

⁵¹ Детаљније видети у: Алтипармаков Н., *Пореска правичност главних пореских облика у Србији*, “Под лупом 2“, Квартални монитор бр. 24/2011

становништва који су слабије економске моћи.⁵² Опет се економски надмоћнија лица штите и не захвата их никаква озбиљнија промена у нашем пореском систему.

Закључујемо да наш порески систем треба брзу и темељну реформу. Неопходно је испоштовати сва пореска начела и поново увести једнакост у овај систем. Осим једнакости, неопходно је направити разлику између лица која треба да буду опорезивана више (економски надмоћнијих субјеката) и лица која треба да буду опорезивана мање. Незадовољство грађана порезом и његовом висином није нешто што је занемарљиво, већ га треба узети у обзир и порадити на томе. Грађани који су задовољни системима своје државе, биће мотивисани и желеће да више привређују.

Како је до сада било речи о порезима на доходак физичких лица, у наставку рада бавићемо се анализом пореза на доходак правних лица. Правна лица такође играју веома битну улогу у нашој држави као и у нашем пореском систему јер од њих нам зависи много страних инвестиција и сам доходак грађана и физичких лица која су запослена у истим.

Да ли је овде наш систем темељнији и правичнији? И колико смо толеранти према домаћим, а колико према страним правним лицима?

5. Порез на добит правних лица

Порез на добит физичких лица један је од најиздашнији пореза који се годинама користе за финансирање разних државних циљева. Њиме се финансирају циљеви социјалних, социо-политичких и економских размера. Физичка лица су порески обвезници који порезе плаћају без могућности противљења, односно на то су обавезни и нужни. Наравно, постоје и случајеви који желе да ове ствари избегну па стога покушавају на различите начине да их не плате. На крају, како обично и бива, правда стигне све и ови обвезници плате казне за пореске утаје. Наплаћивањем пореза, држава се не обавезује ни на какво давање, односно ни на какво противно чињење у корист пореских обвезника. Чини се да овај систем, колико год да је застарео и треба га што пре унапредити, функционише. Поставља се питање, где су у свему томе правна лица?

⁵² Ђуровић-Тодоровић Ј., Ђорђевић М, *(Не)ефикасност пореског система Србије*, Финансије бр.1-6/2006, (26-38), стр.35

Пре свега, полазимо од дефинисања пореских обвезника за плаћање пореза на добит правних лица. Најбољу и најпрецизнију дефиницију ових корисника може нам дати закон који се искључиво бави овом регулативом, реч је о Закону о порезу на добит правних лица.⁵³ У наведеном закону, правна лица према којима се примењују ова правила су дефинисана на следећи начин:⁵⁴

1) порески обвезник пореза на добит правних лица је привредно друштво, односно предузеће, односно друго правно лице које је основано ради обављања делатности у циљу стицања добити.

2) Порески обвезник је и задруга која остварује приходе продајом производа на тржишту или вршењем услуга уз накнаду.

3) Порески обвезник је, у складу са овим законом, и друго правно лице које није основано ради остваривања добити, већ је у складу са законом основано ради постизања других циљева утврђених његовим општим актима, ако остварује приходе продајом производа на тржишту или вршењем услуга уз накнаду (у даљем тексту:недобитна организација).

Недобитна организација је установа чији је оснивач Република Србија, аутономна покрајина, јединица локалне самоуправе, политичка организација, синдикална организација, комора, црква и верска заједница, удружење, фондација и задужбина.

Изузетно, у складу са законом којим се уређује опорезвање посебним порезом по тонажи брода, испуњава услове и определи се да, у складу са тим законом, уместо пореза на део добити, плаћа посебан порез по тонажи брода, за тај део добити није порески обвезник у складу са законом.⁵⁵

Као и у случају опорезивања дохотка физичких лица, и за правна лица потребно је водити рачуна о њиховој резидентности, односно користи се територијални принцип при одређивању висине пореза за ова лица.(уколико е уопште могу опорезивати у нашој држави).

Резидентни обвезник из члана 1.овог закона је резидент Републике Србије који подлеже опорезивању добити коју оствари на територији Републике Србије и изван ње.

⁵³ Закон о порезу на добит правних лица („Сл.гласник РС“, бр.25/2001, 80/2002, 80/2002-др.закон, 43/2003, 84/2004, 18/2010, 101/2011, 119/2012, 47/2013, 108/2013, 68/2014-др.закон, 142/2014, 91/2015-аутентично тумачење, 112/2015, 113/2017, 95/2018. 86/2019, 153/2020, 118/2021 и 84/2024) у даљем тексту ЗОПНДПЛ

⁵⁴ ЗОПНДПЛ, чл1.

⁵⁵ ЗОПНДПЛ, чл1., ст.3

Резидентни обвезник је и правно лице које је основано или има место стварне управе и контроле на територији Републике.⁵⁶

Нерезидент Републике подлеже опорезивању добити пословањем преко сталне пословне јединице која се налази на територији Републике на начин прописан законом, уколико међународним уговором о избегавању двоструког опорезивања није другачије уређено.⁵⁷ То значи да на пример лице које је страни држављанин, а основало је фирму или је отворило њен огранак на нашој територији, подлеже опорезивању као и сва остала правна лица на нашој територији. Наравно, постоји изузетак од овога. Уколико је нека фирма посебним споразумом изузета из овог правила, неће плаћати порез. То би се догодило у случају да на пример страни држављанин у договору са нашом владом отвори фирму која ће донети бројне бенефите за наше грађане и држављане. Значило би да у држави не постоји ни једна таква фирма или ни једна фирма слична поменутој. Може се радити о великом броју радних места или о запошљавању особа са посебним потребама, запошљавању младих особа којима је потребно рандо искуство и сл.

За потребе примене овог закона, јурисдикцијом са преференцијалним пореским системом сматра се територија са пореском суверенитетом на којој се примењује законодавство које пружа могућности за значајно мање пореско оптерећење добити правних лица, било свих правних лица или оних која испуњавају посебне услове, као и дивиденди које она расподељују својим оснивачима у поређењу са оним оредвиђеним одредбама закона и закона који уређује опорезивање дохтока грађана, односно за онемогућавање или отежавање утврђивања стварних власника правних лица од стране пореских органа Републике Србије и онемогућује или отежавање утврђивања оних пореских чињеница које би биле од значаја за утврђивање пореских обавеза према прописима Републике Србије.⁵⁸

Нерезидентним правним лицем из јурисдикције са преференцијалним пореским системом сматра се нерезидентно лице које:⁵⁹

1) Је основано на територији јурисдикције са преференцијалним пореским системом, или

2) Има регистровано седиште на територији јурисдикције са преференцијалним пореским системом, или

⁵⁶ ЗОПНДПЛ, чл1., ст.2

⁵⁷ *Ibid*

⁵⁸ ЗОПНДПЛ, чл 3а

⁵⁹ *Ibid*

3) Има седиште управе на територији јурисдикције са преференцијалним пореским системом, или

4) Има место стварне управе на територији јурисдикције са преференцијалним пореским системом.

Овај став се примењује у случају да се нерезидентно правно лице може сматрати резидентом друге државе зговорнице за потребе примене међународног уговора о избегавању двоструког опорезивања између те државе и Републике Србије.

Да би се даље разликовали резиденти и нерезиденти, потребно је разликовати њихове половне јединице. Односно, неопходно је направити разлику у опорезивању сталне и привремене пословне јединице.

У члану 4. Закона о порезу на доходак правног лица, прописује се о пословној јединици:⁶⁰

Стална пословна јединица је свако стално место пословања преко којег нерезидентни обвезник обавља делатност, а нарочито:

1. огранак,
2. погон,
3. представништво,
4. место производње, фабрика или радионица,
5. рудник, каменолом или друго место експлоатације природног богатства.

Сталну пословну јединицу чине и стално и покретно градилиште, грађевински или монтажни радови, ако трају дуже од шест месеци. Овиме се штити начело обавезности пореза у нашој држави. Да на овај начин није регулисано, то би значило да свако ко дође и отвори огранак своје фирме у нашој земљи, па макар то било и привремено или док постоји потреба на тржишту, може да избегне плаћање пореза. На тај начин би земља била препуна страних инвеститора и сви би желели да воде своје фирме у Републици Србији. Овако прописаним законским одредбама, држава штити своју територију од злоупотреба, али и своје грађане јер опорезивањем оваквих правних лица обезбеђује боље животне стандарде.

Ако лице, заступајући нерезидентног обвезника, има и врши овлашћење да закључује уговоре у име тог обвезника, сматра се да нерезидентни обвезник има сталну пословну јединицу у погледу послова које заступник врши у име обвезника.⁶¹

⁶⁰ ЗОПНДПЛ, чл 4

⁶¹ ЗОПНДПЛ, чл 4, ст.3

Према истом члану овог закона, сталну пословну јединицу не чини ни:⁶²

1. држање залиха робе или материјала који припадају нерезидентном обвезнику искључиво у сврху складиштења, приказивања или испоруке, као ни коришћење просторија искључиво за то намењених,

2. држање залиха робе или материјала који припадају нерезидентном обвезнику искључиво у сврху прераде у другом предузећу или од стране предузетника,

3. држање сталног места пословања искључиво у сврху набављања робе или прикупљања информација за потребе нерезидентног обвезника, као ни у сврху обављања било које друге активности припремног или помоћног карактера за потребе нерезидентног обвезника.

5.1. Пореска основица

Основица пореза на добит правних лица је опорезива добит. Опорезива добит утврђује се у пореском билансу усклађивањем добити обвезника исказане у билансу успеха, који је сачињен у скалду са међународним рачуноводственим стандардима (у даљем тексту МРС), односно међународним стандардима финансијског извештавања (у даљем тексту МСФИ), односно међународним стандардом финансијског извештавања за мала и средња правна лица (у даљем тескту МСФИ за ПСП) и прописима којима се уређује рачуноводство, на начин утврђен овим законом.⁶³

У истом члану се дефинисе и опорезива добит корисника који, према прописима којима се уређује рачуноводство, не примењује МРС, односно МСФИ и МСФИ за МСП, утврђује се у пореском билансу усклађивањем добити обвезника исказане у скалду са начином признавања, мерења и процењивања прихода и расхода који прописује министар финансија, на начин утврђен овим законом.

Као и код опорезивања физички лица, и опорезивање правних лица доноси са собом бројне изазове. Један од њих је и усклађивање расхода.

5.2. Усклађивање расхода и прихода

За утврђивање опорезиве добити признају се расходи у износима утврђеним билансом успеха, у складу са МРС, односно МСФИ и МСФИ за МСП, као и прописима

⁶² *Ibid*

⁶³ ЗОПНДПЈ, чл 6

којима се уређује рачуноводство, осим расхода за које је овим законом прописан други начин утврђивања.⁶⁴

На терет расхода не признају се:⁶⁵

- 1) трошкови који се не могу документовати,
- 2) исправке вредности појединачних потраивања од лица коме се истовремено дугује до износа обавезе према том лицу,
- 3) поклони и прилози дати политичким организацијама,
- 4) камате због неблаговремено плаћених пореза, доприноса и других јавних дажбина.
- 5) трошкови поступка принудне наплате пореза и других дуговања, трошкови порескопрекршајног поступка и других прекршајних поступака који се воде под надлежним органом,
- 6) новчане казне које изриче надлени орган, уговорне казне и пенали,
- 7) затезне камате између повезаних лица,
- 8) трошкови који нису настали у сврху обављања пословне делатности, ако овим законом није другачије одређено.

Трошкови зарада, односно плата, признају се у износу обрачунатом на терет пословних расхода. Примања запосленог која се, у смислу закона којим је уређено опорезивање дохотка грађана, сматрају зарадом, укључујући и примања на која се до износа прописаног тим законом не плаћа порез на зараде, признају се као расход у пореском билансу и пореском периоду у коме су исплаћена, односно реализована.⁶⁶

Са друге стране, постоји и посебна законска регулатива о пореским приходима. За утврђивање опорезиве добити признају се приходи у износима утврђеним билансом успеха, у складу са МРС, односно МСФИ, и прописима којима се уређује рачуноводство, осим прихода за које је овим законом прописан други начин утврђивања. За утврђивање опорезиве добити обвезника који, према прописима којима се уређује рачуноводство, не примењује МРС, односно МСФИ за МСП, признају се приходи утврђени у складу са начином признавања, мерења и процењивања прихода који прописује министар финансија.⁶⁷

Закон правани разлику (као и у регулисању ове области за физичка лица) у рецезентима и нерецезентима. Па је у члану 25 овог закона прописано:⁶⁸

⁶⁴ ЗОПНДПЛ, чл 7

⁶⁵ *Ibid*, чл 7а

⁶⁶ ЗОПНДПЛ, чл 6

⁶⁷ *Ibid*, чл 23

⁶⁸ *Ibid*, чл 25

-Приход који резидентни обвезник оствари по основу дивиденди и удела у добити, укључујући и дивиденду из члана 35. оог закона, од другог резидентног обвезника, не улази у пореску основицу.

-Приход који резидентни обвезник оставри од камата по основу дужничких хартија од вредности чији је издавалац, у складу са Законом, Република, аутономна покрајина, јединица локалне самоуправе ии Народна банка Србије, не улази у пореску основицу.

- Приход који резидентни обвезник, основан у складу са прописима којима се уређују инвестициони фондови, оствари по основи отуђења имовине, не улази у пореску основицу. Министар финансија ближе уређује начин изузимања прихода из пореске основице.

Чланови закона који следе много ближе одређују овај појам и даље дефинишу који елементи улазе у пореску основицу за рачунање прихода. Међутим, за анализу целокупног појма пореза на доходак правних лица, неопходно је разумети и како функционишу порески подстицаји у овом случају. Веома су битан елемент пореске политике савремених држава и у много чему могу бити и пресудан елемент за алоцирање ресурса од стране правног лица.

5.3. Порски подстицаји у систему пореза на добит Републици Србији

Пореска олакшица представља уступак који држава чини у погледу пореског обвезника, пореске основице, пореских стопа или износа пореског прихода, све то у поређењу са општим режимом ова четири елемента који би законом био уређен у одсуству олакшице.⁶⁹

Из ове дефиниције се, рекли би, просто може закључити шта су пореске олакшице и коме се оне дају. Међутим, као што у праву то обичо бива, ситуација и није тако проста и из ове дефиниције могу а проистекну бројна питања.

Тако да се на пример може појавити проблем одређења општег пореског режима у односу на који се пружа порески подстицај.⁷⁰ Тим речено, некада је лако видети постојање одређеног шаблона у праву, па чак и при регулисању пореских олакшица и

⁶⁹ Поповић Д., *Наука о порезима и пореско право*, Савремена администрација и Open Society Institute/ Constitutional and Legislative Policy Institute, Београд, стр.192.

⁷⁰ Easson A. Zolt M. E., *Tax Incentives*, World Bank Institute, Washington D.C., 2003., стр.3

по ком се систему оне примењују. Док са друге стране, постоје случајеви где се уопште не може увидети правна основа за одређеном олакшицом, а ипак, она је примењена.

У наставку ћемо указати и покушати да објаснимо које су то пореске олакшице које постоје у систему опорезивањ добити правних лица. Овде спадају:⁷¹

- 1) пореска ослобођења,
- 2) порески одбитак,
- 3) порески кредит и
- 4) одлагање плаћања пореза.

Пореско ослобођење дефинише се као потпуно ослобађање од плаћања пореза у одређеном временском року.⁷² У литератури се може наћи и под термином *tax holiday*. Међутим, пореска ослобођења се веома разликују и условљена су одређеним факторима. Као што се из дефиниције може закључити, најчешће ће бити везани за временско ограничење трајања, односно не могу се примењивати неодређено. Пореско ослобођење наизглед представља једноставну солуцију и решење за неке од проблема који имају порески обвезници. И заиста јесте једноставан поступак за пореску администрацију и самог пореског обвезника. Али, пракса каже мало другачије. Наиме, могу се јавити бројне компликације везане за примену овог института.

Почетак трајања пореског ослобођења може се везати за један од следећих момената:⁷³

- 1) дан инкорпорисања,
- 2) дан којим почиње производња или друга делатност правног лица,
- 3) дан на који предузеће почиње да остварује профит.

Без сумње је да што је почетак важења пореског ослобођења даљи у времену, то је овај порески подстицај „примамљивији“ потенцијалном инвеститору.

Као што смо већ навели, ова солуција је једноставна у теорији. Међутим јављају се чести проблеми у пракси. Уколико се, на пример, за време овог ослобођења од опорезивања, пореском обвезнику који је правно лице, дозволи да оставарене губитке преноси унапред и да истовремено користи олакшице везане за амортизацију, онда ће за

⁷¹ Поповић Д., *op.cit.*, стр. 592

⁷² International Tax Glossary, International Bureau of Fiscal Documentation, Amsterdam, 1992, стр. 261

⁷³ Easson A., *op.cit.*, стр. 371

тај период морати да прикаже књиге о оствареним приходима.⁷⁴ Само по себи додатно приказивање и додатне обавезе за пореску администрацију значе и веће трошкове за правно лице, те је јасно због чега ова солуција колико год примамљиво да делује, није најбоље решење за подстицај инвеститорима. Иако један од института који је највише критикован и на константој мети стручњака, највише се примењује,

Следећи подстицај који се издваја и који је важно поменути је и инвестиционо одобравање. Њиме се означава могућност да се за одређени проценат улагања, или чак укупну вредност улагања, умањи пореска основица. Уколико се умањује порески дуг, ова олакшица добија облик инвестиционог кредита. Инвестиционо одобравање, уз примену иницијалног одобравања, може постати подстицај којим ће инвеститиор практично отписати већи износ него што је вредност инвестиције. Због свог значаја, инвестиционо одобравање се пружа за све форме капиталних инвестиција или се оно ограничава на специфичне форме инвестиционих улагања, као што су технолошки интензивна улагања у одређене активности.⁷⁵

Олакшица која је заснована на принципу реинвестирања добити, такође се може посматрати као умањење пореске основице. Ова олакшица омогућава инвеститору да од опорезивог профита одузме део или цео износ реинвестираног износа.⁷⁶

Метода иницијалног одобравања представља поступак којим се обвезнику у првој години по извршеној инвестицији допушта да може да одбије 100% или проценат вредности улагања. Превременом амортизацијом обвезнику се омогућава да по властитом избору спроведе потпуни отпис набавне вредности основног средства у било којој години, сем у првој години по извршеној набавци, док се методом слободне амортизације обвезнику дозвољава да по свом нахођењу спроведе политику отписа. Коначно, методом убрзане амортизације, отпис се врши по стопама које су више од оних које су одређене за неку од стандардних метода амортизације.⁷⁷

Било је речи о само неким од постојећих метода које порески обвезник као правно лице има на располагању како би на неки начин био мотивисан и спреман за даља инвестирања. Нажалост, овај институт наилази на бројне критике јер је подложен многим злоупотребама и из тог разлога проневерама.

⁷⁴ Раичевић Б., Ненадић Ј., *Порески подстицаји у систему пореза на добит- Упоредно правна анализа у Србији и Црној Гори*, научни рад, Економски факултет у Београду, Београд 2014, стр. 85

⁷⁵ Раичевић Б., Ненадић Ј., *op.cit.*, стр. 86

⁷⁶ *Ibid*

⁷⁷ Раичевић Б., Ненадић Ј., *op.cit.*, стр. 87

Најчешћи су случајеви када лица која стварно заслужују и којима су ове олакшице неопходне, исте не добију, а добију их лица којима нису од есенцијалног значаја. Да би привреда једне државе стално била у успону и да би се бележио њен раст, неопходно је да постоји и разноликост међу житељима. Када говоримо о разноликости у овом конкретном смислу, мислимо на то да треба увек различитим лицима додељивати овакве привилегије како би се подстицало инвестирање са њихове стране и како би се радли на ширењу капаритета. Једино на овај начин можемо говорити о диверзитету на тржишту и о праведности међу пореским субјектима.

У следећем поглављу настављамо са налализом осталих врста пореза који чине порески систем и саставни су део пореске политике наше државе.

ТРЕЋЕ ПОГЛАВЉЕ

Глава 1

6. Порез на додатну вредност

Необично и чудно би било када би на пример у току неке куповине отишли на касу да платимо и када би нам тамо саопштили скроз другу цену од оне коју смо ми предвидели. Разлог овоме може да буде јер цена није обрачуната са порезом, односно са ПДВ-ом. Такав је случај рецимо у Америци. У току сваке куповине порески обвезник треба да рачуна на још одређени новчани износ који ће му касније бити самопштен на каси.

Код нас се порез на додатну вредност не рачуна тако, и није тако заступљен. Наиме, у Републици Србији ради се о већ унапред предвиђеним и обрачунатим износима. Један је од великих пореских целина који чини наш порески систем. У нашој држави је доста одлагано увођење овог система опорезивања (као и синтетичког пореза на доходак грађана о коме је раније било речи) али то је највише било због економских (не)прилика у којима је тада била. Његов појам и најитнији елементи, регулисани су Законом о порезу на додатну вредност.⁷⁸ У литератури и свакодневном говору овај порез назива се и ПДВ.

Порез на додатну вредност је општи порез на потрошњу који се обрачунава и плаћа на испоруку добара и пружање услуга, у свим фазама произвође и промета добара и услуга, као и на увоз добара, осим ако овим законом није другачије прописано.⁷⁹ Неопходно је напоменути да је држава Србија та која задржава сав приход од ових пореза.

Сваки порез у склопу нашег поресог система има и свој предмет опорезивања. Предмет опорезивања ПДВ-а су:⁸⁰

1) испорука добара и пружање услуга који порески обвезник изврши у Републици Србији уз накнаду, у оквиру обављања делатности,

⁷⁸ Закон о порезу на додатну вредност („Сл.гласник РС“, бр. 84/2004, 86/2004-испр., 61/2005, 61/2007, 93/2012, 108/2013, 6/2014-усклађени дин.изн., 68/2014-др.закон, 142/2014, 5/2015-усклађени дин.изн., 83/2015, 5/2016-усклађени дин.изн., 108/2016, 7/2017-усклађени дин.изн., 113/2017, 13/2018- усклађени дин.изн., 30/2018, 4/2019-усклађени дин. изн.м 72/2019, 8/2020-усклађени дин.изн., 153/2020, 138/2022 и 94/2024 и 109/2025) у даљем тексту ЗОПНДВ

⁷⁹ ЗОПНДВ, чл.1, ст.2

⁸⁰ *Ibid*, чл.3

2) увоз добара у Републику.

Како би даље разумели појмове које помиње закон, треба их ближе објаснити. У члану 4 овог Закона.⁸¹ У складу са тиме, промет добара је пренос права располагања на телесним стварима лицу које тим добрима може располагати као власник, ако овим законом није другачије одређено. Добрима се сматрају и вода, електрична енергија, гас и енергија за грејање, односно хлађење. У складу са овим законом, промет добара је и:⁸²

1) пренос права располагања на добрима уз накнаду на основу прописа или другог акта државног органа, органа територијалне аутономије или локалне самоуправе,

2) предаја добара на основу уговора о продаји са одложеним плаћањем којим је уговорено да се право располагања преноси најкасније отплатом последње рате,

2а) предаја добара на основу уговора о лизингу, односно закупу, закљученог на одређени период, за покретне или непокретне ствари, када иједна од уговорних страна не може раскинути уговор ако се стране придржавају уговорних обавеза,

3) пренос добара од стране власника комисионару и од стране комисионара примаоцу,

4) испорука добара по одговору на основу којег се плаћа провизија при продаји,

5) пренос добара од стране власника консигнатуру и од консигнатора примаоцу добара,

6) испорука добара произведених или састављених по налогу наручиоца, од материјала испоручиоца, ако се не ради само о додацима или другим споредним материјалима,

7) пренос права располагања на грађевинским објектима или економски дељивим целинама у оквиру тих објеката,

8) размена добара за друга добра или услуге,

Са прометом добара уз накнаду изједначава се и:

1) узимање добара која су део пословне имовине пореског обвезника за личне потребе оснивача, власника, запослених или других лица,

2) сваки други промет добара без накнаде,

3) исказани расход (кало, растур, квар и лом) изнад количине утврђене актом који доноси Влада Републике Србије.

⁸¹ ЗОПНДВ, чл.4

⁸² *Ibid*

Ако се уз испоруку добара врши споредна испорука добара или споредно пружање услуга, сматра се да је извршена једна испорука добара.

Споредном испоруком добара не сматра се пренос права располагања на:⁸³

1) грађевинском објекту или економски дељивој целини у оквиру грађевинског објекта који се сматра непокретношћу у смислу закона којим се урешује промет непокретности,

2) покретним стварима уз пренос права располагања на непокретности из тачке 1 овог става.

Код преноса целокупне или дела имовине, са или без накнаде, или као улог, испорука сваког добра у имовини која се преноси сматра се посебним прометом.

Прометом услуга сматра се и свако нечињење и трпљење. Прометом услуга у смислу овог закона сматра се и:⁸⁴

1) пренос, уступање и давање на коришћење ауторских и сродних права, патената, лиценци, заштитиних знакова, као и других права интелектуалне својине,

2) пружање услуга уз накнаду на основу прописа или другог акта државних органа, органа територијалне аутономије или локалне самоуправе,

3) предаја добара произведених и састављених по налогу наручиоца, од материјалног наручиоца,

4) размена услуга за добра или услуге,

5) предаја јела и пића за конзумацију на лицу места,

6) брисано

7) уступање удела или права.

Порез на додатну вредност као посебна целина у пореском систему чини се наизглед сложеном, али у пракси није. Неки теоретичари чак износе и тврдње да је после пореза на доходак грађана, ово врста пореза која је најзашнија и која прикупља највеће приходе за државу.

Чини се да Европске државе једноставније регулишу ПДВ, за разлику од, на пример САД, које имају посебну цену са и после ПДВ-а.

Следећи део рада бавиће се једном занимљивом врстом пореза. О овом порезу се међу становништвом много говори и заוקупира пажњу јавности годинама уназад. Ми ћемо покушати да детаљном аализом овај појам приближимо и што боље га објаснимо.

⁸³ ЗОПНДВ, чл.4, ст.7

⁸⁴ ЗОПНДВ, чл.5

Глава 2

7. Порез на имовину

Грађани наше државе, у обавези су да на своју имовину плаћају одређене порезе. По многим грађанима ово је неправедно решење и није им јасно зашто морају да плаћају исти ако је имаовина у њиховом власништву и ако слободно могу да располажу њоме без икаквих ограничења. Међутим, законодавац је видео ово пореско оптерећење као једнакост, односно као пилику да грађане који поседују више имовине третира другачије. На овај начин остварује се једно од основних пореских начела, начело равноправности. Сви грађани наше државе третирају се сходно њиховим приликама и могућностима. У Републици Србији, на снази је закон који ову област специфично уређује. Реч је о закону о порезима на имовину.⁸⁵

У првом члану овог закона наводи се који је предмет опорезивања, односно која имовина подлеже опорезивању. У смислу првог члана овог закона, порезима на имовину сматрају се:⁸⁶

- 1) порез на имовину,
- 2) порез на наслеђе и поклон и
- 3) порез на пренос апсолутних права.

Многи лаици, тумачећи право, сматрају да могу да избегну одређене правне и економске обавезе уколико на пример добију или доделе неку имовину на поклон. Наравно, ова имовина јесте изузета од одређених инситуа, али не и од пореза. Порез је обавезно давање сваког становника наше државе, а и правних лица која поседују одређену имовину. (у било ком облику)

Међутим, закон дефинише још детаљније предмет опорезивања, па се наводи да се порез на имовину плаћа на све непокретности које се налазе на територији Републике Србије, и то:⁸⁷

- 1) право својине, односно на право својине на земљишту површине преко 10 ари,

⁸⁵ Закон о порезима на имовину („Сл.гласник РС“, бр. 26/2001, „Сл.лист СРЈ“, бр. 42/2002-одлука СУС и „Сл.гласник РС“ бр. 80/2002, 80/2002-др.закон, 135/2004, 61/2007, 5/2009, 101/2010, 24(2011, 78/2011, 57/2012-одлука УС, 47/2013, 68/2014-др. закон, 95/2018, 99/2018-одлука УС, 86/2019, 144/2020, 118/2021, 138/2022, 92/2022 и 94/2024) у наставку текста ЗОПНИ

⁸⁶ ЗОПНИ, чл.1

⁸⁷ ЗОПНИ, чл.2

- 2) право закупа, односно коришћења, стана или куће за становање, конституисано у корист физичког лица,
 - 3) право коришћења грађевинског земљишта површине преко 10 ари, у складу са законом који се уређује правни режим грађевинског земљишта,
 - 4) право коришћења непокретности у јавној својини од стране имаоца права коришћења, у складу са законом којим се уређује јавна својина,
 - 5) коришћење непокретности у јавној својини од стране корисника непокретности, у складу са законом којим се уређује јавна својина,
 - 6) државну непокретност на којој ималац права својине није познат или није одређен,
 - 7) државну непокретност у јавној својини, без правног основа,
 - 8) државину и коришћење непокретности по основу уговора о финансијском лизингу
- Непокретностима се сматрају:⁸⁸

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

Веома је битно назначити, поред предмета опорезивања, и пореског обвезника. Закон у члану 4 јасно дефинише ко су лица која су обавезна на порексо давање у случају опорезивања имовине. Овај члан прописује:⁸⁹

Обвезник пореза на имовину је правно и физичко лице (које води, односно које не води пословне књиге), отворени инвестициони фонд, односно алтернативни инвестициони фонд који нема својство правног лица а који је уписан у одговарајући регистар у складу са законом, који је на непокретности на територији Републике Србије ималац права, корисник или држалац, плаћа порез на имовину.

Кад нерезидентно правно лице обавља делатност у Републици Србији преко огранка или другог организационог дела који се, у складу са законом којим се уређује опорезивање добити правних лица, сматра стално пословном јединицом (у даљем тексту: огранак нерезидентног правног лица) који води пословне књиге у складу са законом који се уређује рачуноводство у Републици Србији, на права, коришћење или државину коришћење или државину на непокретности на територији Републике Србије на које се порез на имовину плаћа у складу са чл.2 овог закона чији је држалац организациони део правног лице у Републици Србији, тај организациони део испуњава обавезе обвезника

⁸⁸ ЗОПНИ, чл.2, ст.2

⁸⁹ ЗОПНИ, чл.4

из порескоправног односа у вези пореза на имовину (подноси пореску пријаву, утврђује и плаћа порез и др.)

Када су на истој непокретности више лица обвезници, обвезник је свако од тих лица сразмерно свом уделу на целу непокретност.

Када удели обвезника на истој непокретности нису одређени, за сврху опорезивања порезом на имовину сматраће се да су једнаки.

Када су на земљишту више лице обвезници пореза на имовину као имаоци права, обвезник је свако од тих лица сразмерно свом уделу у односу на укупну површину земљишта, па и кад је сразмерна површина удела појединог обвезника мања од десет ари.

Обвезник пореза на имовину који не води пословне књиге, у смислу опорезивања порезом на имовину, јесте:

1) физичко лице које остварује приходе од самосталне делатности у складу са законом којим се уређује опорезивање дохотка грађана који порез на доходак грађана на приходе од самосталне делатности плаћа на паушално утврђени приход,

2) друго лице које не води пословне књиге у складу са прописима Републике Србије,

3) предузетник који води пословне књиге- за имовину која није евидентирана у његовим пословним књигама,

4) фонд који не води пословне књиге у складу са прописима Републике Србије.

У основне елементе једног пореза у пореском систему спада и основица. У члану број 5 детаљније је прописано како се овај појам уређује, па је тако прописано:⁹⁰

1) Основица пореза на имовину за непокретност пореског обвезника који не води пословне књиге је вредност непокретности утврђена у складу са овим законом.

2) Вредност непокретности утврђује орган јединице локалне самоуправе надлежан за утврђивање, наплату и контролу изворних прихода јединице локалне самоуправе.

3) Вредност непокретности, осим земљишта, може се умањити за амортизацију по стопи једнакој за све непокретности на територији јединице локалне самоуправе, која износи 1% годишње применом пропорционалне методе, а највише до 40% почев од истека сваке календарске године у односу на годину у којој је извршена изградња, односно последња реконструкција објекта, а на основу одлуке скупштине јединице

⁹⁰ ЗОПНИ, чл.5

локалне самоуправе о висини стопе амортизације која важи на дан 1. јануара године за коју се утврђује порез на имовину и која је обављена у складу са овим законом.

За изграђени објект над којим је, односно уз који је, извршена доградња тако да дограђени део није посебни део тог објекта, умањење вредности за амортизацију у складу са законом врши се у висини:⁹¹

1) по којој би се вредност објекта умањивала да није надограђен-кад је корисна површина дела објекта пре доградње већа од корисне површине дограђеног дела,

2) по којој би се умањивала вредност дограђеног дела да је посебни део тог објекта-кад је корисна површина дела објекта пре доградње мања или једнака у односу на корисну површину дограђеног дела.

Обвезник не мора да буде приморан на плаћање пореза на имовину док је жив. Најчешће се у животу људи одлучују да део своје имовине или пребаце, или продају другом лицу. На пример када хоће да део ове имовине продају другом лицу, њима аутоматски самим тим и престаје пореска обавеза. Исто је и са поклањањем имовине овим лицима. У случају да порески обвезник умре, његова пореска обавеза пребацује се на његове наследнике, уколико их је имао. Закон и овај део регулише детаљније.

Обавеза по основу пореза на имовину престаје најранијим од следећих дана:⁹²

1) даном којим пореском обвезнику престаје право, државина или коришћење на непокретности, на које се порез на имовину плаћа у складу са овим законом,

2) даном престанка постојања непокретности,

3) даном почетка примене закона у складу са којим је право, државина или коришћење по воом закону на које се порез на имовину плаћао пресало бити предмет опорезивања,

4) даном којим на непокретности на коју се порез плаћа на право својине друго лице стекне право, државину или коришћење.

Даном престанка пореске обавезе на делу земљишта, престаје пореска обавеза на преосталом делу земљишта које је површине до десет ари.

Даном којим пореском обвезнику престаје право, сматра се дан стицања тог права од стране другог лица.

Као што је већ и познато, овај порез заокупира велику пажњу јавности, те стога треба указати и на његове пореске стопе. Закон дефинише ове порексе стопе и прописује за шта се користе.

⁹¹ ЗОПНИ, чл.5

⁹² ЗОПНИ, чл.10а

У члану 11, прописана су следећа правила опорезивања:⁹³

На пореску основицу	Плаћа се на име пореза
1) до 10.000.000 динара	До 0,40%
2) од 10.000.000 до 25.000.000 динара	Порез из подтачке (1) + до 0,6% на износ преко 10.000.000 динара
3) од 25.000.000 динара до 50.000.000 динара	Порез из подтачке (2)+ до 1,0% на износ преко 25.000.000 динара
4) преко 50.000.000 динара	Порез из подтачке (3)+ до 2,0% на износ преко 50.000.000 динара

Из табеле се јасно види да су пореске стопе унапред прописане у односу на одређене вредности. За лаике и њихово схватање, уколико постоје неке недоумице везано за ова пореска давања, увек треба погледати закон који ближе објашњава обу област, а не веровати људима (који имају другачија искуства).

⁹³ ЗОПНИ, чл.11

ЧЕТВРТО ПОГЛАВЉЕ

ГЛАВА 1

8. Акцизе у републици Србији

Следећа пореска целина у пореском систему наше државе су акцизе. У овом делу ћемо анализирати појам, објаснити где се примењују и која су правила њиховог примењивања.

У нашој држави, видна је примена овог пореза и као још један од пореза у нашем систему, представљају издашан и проверен извор допуне буџета. Акцизе су у Републици Србији регулисане посебним законом.⁹⁴

Акцизе се у пореском исстему Србије јављају као специфични порези и веома је оправдано њихово увођење. Сматрају се једним од највећих пореских прихода, после пореза на одходак грађана.

Предмет опорезивања предвиђен је већ поменутиим законом:⁹⁵

- 1) деривати нафте,
- 2) биогорива и биотечности,
- 3) дуванске прерађевине, укључујући и дуванске прерађевине које се при употреби греју али не сагоревају,
 - 3а) никотинске врећице,
 - 3б) биљни производи за пушење, односно загревање,
 - 3в) производи за водену лулу (ароме за наргилу)
- 4) алкохолна пића,
- 5) кафа,
- 6) течности за пушење електронских цигарета,

⁹⁴ Закон о акцизама („Сл.гласник РС“ бр. 22/2001, 73/2001, 80/2002, 43/2003, 72/2003, 43/2004, 55/2004, 135/2004, 46/2005, 101/2005- др.закон, 61/2007, 5/2009, 31/2009, 101/2010, 43/2011, 101/2011, 6/2012-усклађени дин.изн., 43/2012- одлика, 76/2012-одлука, 93/2012, 119/2012, 8/2013- усклађ дин.изн, 47/2014-усклађени дин. изн., 68/2014-др.закон, 142/2014, 4/2015-укслађени дин.изн., 5/2015-усклађени дин.изн., 55/2015, 103/2015, 5/2016-уклађени дин.изн., 108/2016, 7/2017-усклађени дин.изн. 18/2018-усклађени дин. Изн., 30/2018, 4/2019- усклађени дин.изн., 5/2020-усклађени дин.изн., 7/2020-изм. усклађени дин. изн., 78/2020-изм. Усклађени дин. Изн., 153/2021-усклађени дин. Изн., 53/2021, 32/2022-одлука, 46/2022-одлука, 55/2022-одлука, 62/2022-одлука, 73/2022-одлука, 84/2022-одлука, 89/2022-одлука, 97/2022-одлука, 110/2022-одлука, 121/2022-одлука, 130/2022-одлука, 144/2022-одлука, 6/2023-одлука, 15/2023-одлука, 25/2023-одлука, 75/2023, 30/2024- усклађени дин.изн. 94/2024, 10/2025-усклађени дин.изн., 12/2025-усклађени дин. изн. и 109/2025) у даљем тексту ЗОА

⁹⁵ ЗОА, чл.2

7) електрична енергија за крајњу потрошњу,

8) природни гас за крајњу потрошњу.

За акцизе се може наћи и термин „порез на луксуз“ јер опорезују све проиводе који нису неопходни обвезницима за егзистенцију и живот. Многи се не би сложили када је кафа, електрична енергија и гориво у питању.

У члану број 6, ближе је одређено ко сноси трошкове за увоз акциза:⁹⁶

а) правно лице које је овлашћено од стране државног органа за продају заплењених акцизних производа,

б) купац акцизних производа одузетих у поступку контроле, односно у поступку принудне наплате, а које продаје државни орган,

в) свако лице које продаје акцизне производе коју су стечени у складу са законом и који се воде у пословним књигама тог лица,

г) свако лице које стави у промет у Републици Србији акцизне производе супротно одредбама овог закона.

Као што се из приложеног да и приметити, порески обвезници строго су опорезивани на ове производе. У складу са законом, морају сепридржавати свих норми и правила. На пример, позната је забрана продаје било којих предмета који су предмет акциза малолетним лицима. Ово је само једно од правила која морају да следе порески обвезници акциза.

Многе од ових производа одликују и маркице. Односно, помоћу ових маркица прати се да ли су наведени производи исправни за употребу и до када ће бити. Постоји и посебна контрола која се спроводи када су маркице у питању.

Можемо закључити да се ради о мало „деликатнијем“ порезу на предмете, али акцизе нису компликоване за обрачунавање. Не стварају додатне компликације ни за пореску администрацију и прилично су једноставне за прикупљање. А њиховим увођењем на одређене производе, држава осигурава и безбедност грађана који ове производе конзумирају и убира додатан приход.

Анализом акциза, заокружили смо порезе који се примењују у пореском систему наше земље. Међутим, као закључни део овог рада, треба указати на положај наше земље у свету и њено кретање ка ЕУ. Како то утиче на регулисање пореза и како то утиче на просечног пореског обвезника?

⁹⁶ ЗОА, чл.6

ГЛАВА 2

9. Усклађивање пореског система републике Србије са хармонизованим правилима ЕУ

Као земља која је већ дуг низ година на путу ка придруживању ЕУ, Србија је морала да овај свој пут створи сама, односно да се бори за помоћ других. Наиме, када једна држава не поседује много инвестиционог новца, као што је то случај са нашом, онда се у многоне ослања на стране државе и на њихову финансијску помоћ. Не могу се, прикупљањем пореза, остваривати бројни социјално-економски, финансијски и други циљеви, и истовремено инвестирати у државу. Један од изазова на које смо наишли у процесу придружења ЕУ јесте и усклађивање наших закона и њихово стандардизовање.

Због чега држава мора да иде овим путем, осим што жели стране инвестиције? Наиме, хармонизација пореза је неопходна. У ЕУ већ постоји заједнички монетарни систем који је у употреби од њеног оснивања. Свака држава која се придрушује ЕУ мора бити сагласна да ће домаћу валуту променити у еуро. То значи да државе стандардизују монетарне системе и усклађују их са већ постојећим којим се придружују. Познато је, како је ова неусклађеност са валутом резултирала економском кризом у Грчкој.

Хармонизација је једини термин који значи усклађивање пореских система, који не подразумева потпуно брисање разлика у пореским системима, већ се тражи да се порези и пореске мере ускладе, тако да систем опорезивања не буде кочница већ да доприноси циљу остварења интеграције и омогући слободно кретање људи, капитала, робе и услуга.⁹⁷

Оснивачи уговори- Уговор о оснивању Европске економске заједнице, потписан у Риму 1957.године као и Уговор о Оснивању Европске уније, потписан 1992.године. имају одредбе које се односе на директне порезе, што у извесној мери омета њихову хармонизацију која перманентно наилази на препреке. Зато се и данас ЕУ врло ретко бави на пример, опорезивањем доходака појединца, иако увек настоји да спречи настајање дискриминације у погледу прилика за рад, или код инвестиционих улагања у привреду других држава чланица.⁹⁸

⁹⁷ Јањушевић М., *Карактеристике пореских система земаља у транзицији*, Београд 2015, стр. 76

⁹⁸ Бећировић С., Тотих М., *Концепција пореске хармонизације и пореске конкуренције у државама чланицама ЕУ*, Економски изазови, 2016, стр. 29

Не би било ни фер према државама које су мање развијене и чији просечни доходак по становнику износи много мање него исти у другим развијеним државама. Опорезивањем на пример таквих доходака, економска моћ пореских обвезника из наше државе, знатно би ослабила.

У осталим доменима фискалне политике, треба напоменути да земље у транзицији не теже тоталном изједначењу својих пореских система са пореским системима ЕУ. Наиме, теже усклађивању ових система, како би промету међу ваквим земљама са остатком ЕУ могао лакше да функционише. Тек уласком у ЕУ, држава може да очекује потпуно изједначење.

У претходном делу где смо анализирали акцизе као посебну врсту пореза, напоменули смо њихов предмет опорезивања. То је један од конкретних примера промене коју можемо да очекујемо у придружењу ЕУ. Наиме, дувански производи код нас коштају доста мање него у земљама ЕУ и то ће се преомени чим се будемо придружили заједници. Ови производи ће пролазити веће контроле, а акцизе на ове производе ће бити веће.

10. Тренд глобализације и порези

Као што и сам назив каже, глобализација је светски поредак. Овај поредак треба да донесе „универзална“ односно глобална правила у свим доменима политике једне државе. Конкретно, овај институт најочигледнији је у пореским политикама држава које су му подложне. Жеља да све функционише на исти начин и неометано, покретач је водећим светским силама да убрзано и посвећено раде на константним изменама правно-економских института у економски слабијим државама. Може се рећи да су већ постављени одређени оквири у којима је замишљено да ове државе функционишу.

Пореска глобализација врши притисак на традиционална пореска начела у међународном опорезивању и суочава креаторе пореске политике са три велика изазова:⁹⁹

1) глобализација пружа фирмама више слободе у погледу избора локације пословања,

⁹⁹ Анђелковић М., *Глобалне пореске иницијативе*, Правни факултет Унивезитета у Нишу, Ниш 2015, стр 113

2) све је теже проценити где мултинационалне корпорације треба да плате порез,
3) појединцима, посебно професионалцима, пружају се могућности стицања прихода у глобалним размерама.

Зашто смо онда изнели тврдње да је тренд глобализације нешто што је непожељно, ако по свему судећи користи појединцима?

Управо из разлога што може користити само појединцима. Наиме, ако је компанијама дозвољено да се лоцирају и имају своја седишта и представништва свуда у свету, компаније ће наменски отварати иста на местима где је порез минималан или где га је лако утајити. На тај начин остварују још веће профите. Са тиме у вези, међународно право има много проблема са применом својих начела, јер се не може утврдити где компанија треба да плати порез. Велики интернационални гиганти запошљавају читаве тимове људи који ће их водити кроз ову политику и упознавати их са правилима међународног права како би се што боље економски заштитили. То што се професионалцима пружају могућности за већом зарадом (већом од оне коју би могли да остваре у својој земљи) најмање је „штетно“, али прави велике разлике у економској моћи појединаца и води ка томе да у будућност буде све већи тај раскол између класа.

Не треба ни истицати колики је глобализација изазов и за пореску администрацију (која је већ довољно оптерећена) јер ће морати да испрати све промене. Наравно, администрација једне државе треба увек да буде стабилна и спремна на сваки следећи корак неопходан за развој државе, ништа спорно не можемо истаћи код тог питања. Међутим, чини се као да је процес глобализације веома мукотрпан за администрације, и не само у случају наше, већ и администрација многих других држава. Ово је из разлога што глобализација представља један велики напредак и самим тим подразумева и велику промену. Како смо истакли да може користит само појединцу, потребно је много рада да би ова промена била повољна за сваку државу коју захвата, самим тим и за нашу.

Да ли је потребна боља организација државе и њених тела како би се овај процес спровео како треба? Мишљења смо да је држава веома посвећена овом процесу и да је сама регулатива као таква задовољавајућа, али да организација треба да буде на вишем нивоу. Како глобализација доноси константне промене и усклађивања, не може се очекивати перфектност државних органа и њихово беспрекорно функционисање у процесу прилагођавања истој, али неопходно је укључити више стручњака у сам процес. Једино на овај начин можемо обезбедити сигуран напредак и сналажење са свим новим системима и формалностима које су нам наметнуте. Такође, као што и сама реч каже,

ово је глобални процес и не постоји држава која истим није захваћена. Али, треба имати у виду и потребе државе, односно њихово функционисање пре самог процеса глобализације. Нису све области државе и њене регулативе застареле и нужне да се измене. Потребно је задржати добре и устаљене процесе у држави.

11. Закључак

Тешко је у једном раду скренути пажњу на све битне карактеристике пореског система једне државе. Како порез представља један од најважнијих института унутрашње, а и спољашње политике, долазимо до закључка да је веома битна тема и да ће увек остати као актуелност. Ми смо покушали да пре свега укажемо на дефиниције пореза и на битност истог. Дефиниције пореза су бројне управо из потребе многих научника и стручњака да овај појам опишу и помогну обичног грађанину да схвати. Дефиниције пореза служе да обичан грађанин без знања о економији и праву, разуме и схвати сврху његових обавезних давања држави.

Порез, као врло динамичан и комплексан термин у нашем праву (а и праву свих осталих земаља), годинама заокупира пажњу јавности. Као такав, подложен је различитим променама и представља један од института који су најфлексибилнији у праву и економији. Веома је погодно средство за остваривање бројних циљева које наша држава жели да постигне. Чак и ако се ти циљеви промене, а стално се мењају, порези су институт који може да испрати све те промене. Пореска политика једне државе, пре свега може да укаже на њену стабилност и на сигурност. Самим тим, њени држављани могу да се ослоне на политику своје државе и да уживају у благодетима које она доноси. Такође, као производ стабилне политике издвајају се и стране инвестиције. Ни један инвеститор неће бити привучен чињеницом да је економско стање у једној држави нестабилно, али ако је супротно, наравно да хоће.

Да ли ће порези бити промењени из корена или ће само бити прилагођени новонастали ситуацијама, одлука је коју администрација у том тренутку треба да донесе. Међутим, порези на дохотак физичких и правних лица, као две велике целине овог рада и наше анализе, специфични су у много чему. Мишљења смо да, иако се просечном обвезнику тако не чини, овај порез јесте фер и коректан. Оба ова пореза усклађена су са економским приликама које су тренутно у нашој држави и њихово увећање не би било фер. Да ли је држава на пример могла да се позабави њиховим смањењем? После детаљне анализе њихових стопа, закључак је прост. Смањењем пореза држава не би могла да постигне све циљеве и не би могла да својим становницима обезбеди животни стандард на који су навикли. Једино што је наш предлог у овом домену, јесте коначно увођење синтетичко пореза на доходак физичких лица. На тај начин би наша држава ишла у корак са свим водећим и светским силама.

Неопходно је постојање и пореза на имовину и акциза, како би целокупна пореска моћ једног обвезника била потпуно обухваћена и како би се постигло једно од основних начела опорезивања, а то је пореска једнакост обвезника.

Придруживање наше земље ЕУ и процес глобализације тема су завршног дела нашег рада. Наиме, како тежимо и како смо увелико у процесу придружења једној од највећих светских економских сила, на овом путу морамо да ускладимо и прилагодимо наш порески систем. Међутим, за нас је изузетно повољно што се не тражи потпуно усклађење, макар не док нисмо део Еу. То би довело да економског „колапса“ јер наша земља није толико богата и веома би се одразило на наше становнике. Из истог разлога, повољна смо дестинација за улагање и многи страни инвеститори се управо одлучују за нашу ржаву јер, још увек, није оптерећена порезима којим су оптерећене остале државе у склопу ЕУ.

Процес глобализације, иако представљан као добра и повољна светска прилика, то није. Није из многих разлога, а са наше тачке гледишта представља веома мукотрпан и збуњујућ процес за нашу администрацију и целокупну државу. Немогуће је ући у траг мултинационалним компанијама и проценити колико треба да плате порез. Ово може резултирати у постојању сличних компанија на нашој територији, а да на пример плаћају порез који је несразмерно мали, или да га не плаћају уопште. То даље наводи на размишљање како ће ове компаније третирати локално становништво и у којим ће условима физичка лица овде радити. Најћешће је исход јасан и може се приметити један шаблон понашања. Велике корпорације најчешће имају своје место оснивања и регистрације које или има низак порез или је прави „порески рај“ за оваква постројења. Што нас доводи до закључка да ће се локално становништво које ће се ове запошљавати третирати на један крајње нехумани начин. Наиме, није ни реткост да се у државама у којима постоје, ове компаније промовишу као „добре“ за наше становништво јер ће запошљавати велики број људи. Али, реалност је скроз другађија. Често су у питању плате које су испод просека за одређене послове и често се ради о лошим радним условима.

Много је питања која се везују за порезе. Порези су један од најпопуларнијих института, али са разлогом. Њихова примена збуњује и у неким случајевима љути становништво, али нико није рекао да их треба скроз укинути. Њихово постојање је веома оправдано, чак и више него што знамо. Једине промене које су повољне и које би требло да се уведу су другачије опорезивање дохотка физичких лица. Због чега нисмо и не уводимо другачији начин опорезивања физичких лица? Шта нас сада спречава?

Сада када је наша држава једна од највећих са растућом економијом сваке године у Европи. Када имамо и страна улагања и на путу смо ка ЕУ? Треба, у складу са свим променама којима подлежемо, још само поради на овој. Иако се то чини као мали корак, то заправо и није и веома би олакшало свакодневницу грађана.

Литература:

Алтипармаков Н., *Пореска правичност главних пореских облика у Србији*, “Под лупом 2“, Квартални монитор бр. 24/2011

Анђелковић М., *Глобалне пореске иницијативе*, Правни факултет Универзитета у Нишу, Ниш 2015

Vardopoulos A.M., *eCommerce and the effect of the Technology on Taxation*, Law, Governance and Technology series 22, Springer 2012

Бећировић С., Тотић М., *Концепција пореске хармонизације и пореске конкуренције у државама чланицама ЕУ*, Економски изазови, 2016

Димић С., *Савремени трендови у опорезивању дохотка физичких лица*, Правни факултет у Приштини са привременим седиштем у Косовској Митровици., Косовска Митровица 2021,

Димић С., *Савремена правна решења у домену опорезивања дохотка физичких лица-алтернативни модели*, докторска дисертација, Правни факултет универзитета у Нишу, Ниш 2016.,

Design and assessment of tax incentives in Developing Countries, Selected issues and a country experience, United Nations New York, New York 2018

Ђорђевић М., Ђуровић-Тодоровић Ј., *Системи опорезивања дохотка физичких лица у развијеним земљама*, Анали економског факултета у Суботици, 34/2015

Ђуровић-Тодоровић Ј., Ђорђевић М., *(Не)ефикасност пореског система Србије*, Финансије бр.1-6/2006, (26-38),

Ђуровић-Тодоровић Ј. и др., *Структура савремених пореских система*, Економски факултет Универзитета у Нишу, Ниш 2019.,

Easson A. Zolt M. E., *Tax Incentives*, World Bank Institute, Washington D.C., 2003,

Јањушевић М., *Карактеристике пореских система земаља у транзицији*, Београд 2015

Јелчић Б. И др., *Финансијско право и финансијска знаност*, Народне новине, Загреб 2002

Leroy- Beaulieu P., *Sciences des finances* T. L., Paris 1906., стр. 109

Леинтер А., *Увод у студиј порезног права*, Властита наклада, Загреб 1939., стр. 11 и 16

Мијатовић Н., *Разматрање теоријских приступа основним институтима уређења опорезивања дохотка*, Рев.соц.пол., бр.14, Загреб 2007, стр. 3-4

Nelson R., *Taxation in Modern Societies and its Roles, Principles and Challenges*, Department of Commerce and Business Management, HAN University of Applied Sciences, Arnhem, Netherlands 2023

OECD Tax policy studies No.13, *Fundamental reform of personal income tax*, 2006

Owens J., *Fundamental tax reform: an International Perspective*, OECD's Centre for tax Policy & Administration, National tax journal, Vol. LLX No.1, Paris 2006

Поповић Д., Илић-Попов Г., *Једнакост грађана у пореском праву*, Годишњак Правног факултета Универзитета у Баљој Луци, Бања Лука 2011

Поповић Д., *Наука о порезима и пореско право*, Савремена администрација и Open Society Institute/ Constitutional and Legislative Policy Institute, Београд

Поповић Д., *Наука о порезима и пореско право*, Open society Inaritude Constittional and Legislative Policy Institute, Budapest и Савремена администрација, Београд 1997

Раичевић Б., Радичић М., *Јавне финансије*, Београд 2011

Раичевић Б., Ненадић Ј., *Порески подстицаји у систему пореза на добит- Упоредно правна анализа у Србији и Црној Гори*, научни рад, Економски факултет у Београду, Београд 2014,

Радичевић Б. И др., *Систем и политика јавних прихода у Србији у функцији демографске политике, могућности и домени- критички осврт*, Становништво бр.1-4, Београд 2000

Rosen S.H., Gayer T., *Javne finansije*, Ekonomski fakultet Beograd, 2009 Beograd,

Шимановић Х., *Развој пореза на доходак у Хрватској: реформе и промашаји*, Рев.соц.пол, Загреб 2012

ИНТЕРНЕТ ИЗВОРИ

ПРАВНИ ИЗВОРИ

Закон о порезу на доходак грађана („Сл.гласник РС“, бр. 24/2001, 80/2002, 80/2002-др.закон, 135/2004, 62/2006, 65/2006-испр., 31/2009, 44/2009, 18/2010, 50/2011, 91/2011-одлука УС, 7/2012-усклађени дин.изн., 93/2012, 114/2012-одлука УС, 8/2013-усклађени дин.изн., 47/2013, 48/2013-испр., 108/2013, 6/2014-усклађени дин.изн., 57/2014, 68/2014-др.закон, 5/2015-усклађени дин.изн., 112/2015, 5/2016-усклађени дин.изн., 7/2017-усклађени дин.изн., 113/2017, 7/2018-усклађени дин.изн., 95/2018, 4/2019-усклађени дин.изн., 86/2019, 5/2020-усклађени дин.изн., 153/2020, 156/2020-усклађени дин.изн., 6/2021-усклађени дин.изн., 44/2021, 118/2021, 132/2021-усклађени дин.изн., 10/2022-усклађени дин.изн., 138/2022, 144/2022-усклађени дин.изн., 6/2023-усклађени дин.изн., 92/2023, 116/2023-усклађени дин.изн., 6/2024-усклађени дин.изн. и 94/2024, 101/2024-усклађени дин.изн., 8/2025- усклађени дин.изн. и 19/2025)

Закон о порезу на добит правних лица („Сл.гласник РС“, бр.25/2001, 80/2002, 80/2002-др.закон, 43/2003, 84/2004, 18/2010, 101/2011, 119/2012, 47/2013, 108/2013, 68/2014-др.закон, 142/2014, 91/2015-аутентично тумачење, 112/2015, 113/2017, 95/2018. 86/2019, 153/2020, 118/2021 и 84/2024)

Закон о порезу на додатну вредност („Сл.гласник РС“, бр. 84/2004, 86/2004-испр., 61/2005, 61/2007, 93/2012, 108/2013, 6/2014-усклађени дин.изн., 68/2014-др.закон, 142/2014, 5/2015-усклађени дин.изн., 83/2015, 5/2016-усклађени дин.изн., 108/2016, 7/2017-усклађени дин.изн., 113/2017, 13/2018- усклађени дин.изн., 30/2018, 4/2019-усклађени дин. изн.м 72/2019, 8/2020-усклађени дин.изн., 153/2020, 138/2022 и 94/2024 и 109/2025)

Закон о порезима на имовину („Сл.гласник РС“, бр. 26/2001, „Сл.лист СРЈ“, бр. 42/2002-одлука СУС и „Сл.гласник РС“ бр. 80/2002, 80/2002-др.закон, 135/2004, 61/2007, 5/2009, 101/2010, 24(2011, 78/2011, 57/2012-одлука УС, 47/2013, 68/2014-др. закон, 95/2018, 99/2018-одлука УС, 86/2019, 144/2020, 118/2021, 138/2022, 92/2022 и 94/2024)

Закон о акцизама („Сл.гласник РС“ бр. 22/2001, 73/2001, 80/2002, 43/2003, 72/2003, 43/2004, 55/2004, 135/2004, 46/2005, 101/2005- др.закон, 61/2007, 5/2009, 31/2009, 101/2010, 43/2011, 101/2011, 6/2012-усклађени дин.изн., 43/2012- одлика, 76/2012-одлука, 93/2012, 119/2012, 8/2013- усклађ дин.изн, 47/2014-усклађени дин. изн., 68/2014-

др.закон, 142/2014, 4/2015-укслагјени дин.изн., 5/2015-укслагјени дин.изн., 55/2015, 103/2015, 5/2016-уклагјени дин.изн., 108/2016, 7/2017-укслагјени дин.изн. 18/2018-укслагјени дин. Изн., 30/2018, 4/2019- укслагјени дин.изн., 5/2020-укслагјени дин.изн., 7/2020-изм. укслагјени дин. изн., 78/2020-изм. Укслагјени дин. Изн., 153/2021-укслагјени дин. Изн., 53/2021, 32/2022-одлука, 46/2022-одлука, 55/2022-одлука, 62/2022-одлука, 73/2022-одлука, 84/2022-одлука, 89/2022-одлука, 97/2022-одлука, 110/2022-одлука, 121/2022-одлука, 130/2022-одлука, 144/2022-одлука, 6/2023-одлука, 15/2023-одлука, 25&2023-одлука, 75/2023, 30/2024- укслагјени дин.изн. 94/2024, 10/2025-укслагјени дин.изн., 12/2025-укслагјени дин. изн. и 109/2025)

Изјава о ауторству

Име и презиме аутора Анђела Ђорђевић

Број индекса 405/2024

Изјављујем

Да је мастер рад под насловом

Пореска структура у Републици Србији

- Резултат сопственог истраживачког рада;
- Да мастер рад у целини, а ни у деловима није био предложен за стицање друге дипломе према студијским програмима других високошколских установа;
- Да су резултати коректно наведени и
- Да нисам кршио/ла ауторска права и користио/ла интелектуалну својину других лица.

У Косовској Митровици,

Потпис аутора

02.04.2026.

А. Ђорђевић