



РЕПУБЛИКА СРБИЈА
МИНИСТАРСТВО ФИНАНСИЈА
Сектор за уговарање и финансирање програма
из средстава Европске уније
МИНИСТАРСТВО ПРИВРЕДЕ

Овај пројекат финансира
Европска унија



#ЕУ
ЗА ТЕБЕ

ПОДРШКА ЕВРОПСКЕ УНИЈЕ ПОБОЉШАЊУ ПОСЛОВНОГ ОКРУЖЕЊА

*Студија о пореском оптерећењу привредних
subjekata у Републици Србији*



NIRAS



KPMG

Јове Илића 40, 11000 Београд, Србија
Контакт телефон: +381 66 853 0009
Мејл: IBESerbia@niras.dk



Подршка Европске уније
побољшању пословног
окружења



Ова публикација је настала уз финансијску подршку Европске уније. Њен садржај је искључива одговорност конзорцијума пројекта Подршка Европске уније побољшању пословног окружења, коју предводи Нирас и не одражава нужно ставове Европске уније.

Овај извештај има задатак да, држећи се општег циља пројекта да се побољша нормативно и административно окружење за пословање у Републици Србији, обради питање пореског оптерећења за привреду, укључујући и трошкове испуњавања пореских обавеза у Републици Србији, те да на основу налаза спроведених истраживања пружи препоруке за повољније пореско окружење у складу са правом Европске уније, а водећи рачуна о последицама које прихватање тих препорука може имати на јавне финансије.



Увод

Овај извештај има задатак да, држећи се општег циља пројекта да се побољша нормативно и административно окружење за пословање у Републици Србији, обради питање пореског оптерећења за привреду, укључујући и трошкове испуњавања пореских обавеза у Републици Србији, те да на основу налаза спроведених истраживања пружи препоруке за повољније пореско окружење у складу са правом Европске уније, а водећи рачуна о последицама које прихватање тих препорука може имати на јавне финансије.

А. РАЗУМЕВАЊЕ ПРОБЛЕМА ПОРЕСКОГ ОПТЕРЕЋЕЊА И ТРОШКОВА ИСПУЊАВАЊА ПОРЕСКИХ ОБАВЕЗА У РЕПУБЛИЦИ СРБИЈИ

У овом тренутку пореско оптерећење у Републици Србији је међу најнижима у поређењу са државама Централне и Источне Европе.¹

Табела бр.1²

Држава	Порези и доприноси на зараде	ПДВ	Порез на добит
Бугарска	54	20	10
Чешка	75	21	19
Хрватска	65	25	18
Мађарска	82	27	10.8
Румунија	75	19	16
Словачка	76	20	21
Словенија	65	22	19
Литванија	74	21	15
Естонија	66	20	20
Летонија	69	21	20
Пољска	69	23	19
Просек	70	21.7	17.1
Србија	62	20	15

Чак и у оној области у којој постоји неки простор за додатна смањења, а то је у области пореза на зараде и доприноса за обавезно социјално осигурање,³ поставља се озбиљно

¹ Фискални савет Републике Србије, Мишљење на нацрт Фискалне стратегије за 2020. годину са пројекцијама за 2021. и 2022. годину, 24. јуна 2019. године, стр. 7.

² Ibid, стр. 19.

³ У Србији је натпросечно високо фискално оптерећење (порез на зараде и доприноси за обавезно социјално осигурање) најнижих зарада. Зарада у висини једне половине просечне зараде у Србији подвргнута је фискалном оптерећењу које је веће од онога у Бугарској, (под одређеним условима) Мађарској, Македонији, Словенији, Хрватској и Чешкој, док је фискално оптерећење просечне зараде у Србији веће само од онога које срећемо у Бугарској и Македонији. Детаљније податке могуће је наћи у извештају Фискалног савета Републике Србије *Фискална кретања у 2017. години и препоруке за 2018. годину*, Београд 2017, Табела бр. 15, стр. 59. Види још: Милојко Арсић, Саша Ранђеловић, *Економија*



питање да ли треба *слепо* пратити устаљени приступ према коме смањивање пореског оптерећења прихода од рада и последично смањивање трошкова запослених за послодавце мора за последицу да има повећани привредни раст, или је пак, у светлу огромног одлива квалификоване, али и неквалификоване радне снаге у богатије државе Западна можда пре потребно окренути се мерама које могу да обезбеде повећање нето прихода запослених, где би трошкови привреде били у другом плану (односно, где би се послодавцима омогућило да по истим трошковима пружи веће нето зараде запосленима). Независно од ове дилеме, простор за додатно опште смањење пореског оптерећења у Републици Србији није велики.

Када су у питању трошкови испуњавања пореских обавеза они у свакој земљи на свету непосредно зависе од административно-техничких могућности пореских органа, односно целокупне државне управе. Смањење трошкова испуњавања пореских обавеза у Републици Србије је непосредно и нераскидиво повезано са процесом реформе и, што је можда још важније, улагањем у Пореску управу Републике Србије.

Стање у Пореској управи Републике Србије је већ годинама изузетно забрињавајуће, при чему она *пати* од недостатка службеника, који, независно од њиховог недовољног броја, имају веома неповољну старосну структуру⁴, ниских зарада и одлива кадрова на боље плаћена радна места, скромних техничких могућности, односно недовољних средстава за улагање у обуку и оспособљавање њених запослених за све сложеније пореско окружење. Имајући у виду начин на који се до сада односило према Пореској управи Републике Србије, у оквиру опште структуре српских државних органа, њој и њеним запосленима се мора одати признање што су упркос свим препрекама успели да одрже и очувају ову кључну полуку јавне власти, нарочито када се има у виду да они поред свог основног *пореског* посла, имају и значајан број потпуно сувишних непореских надлежности, које им само отежавају извршавање задатака за које ионако немају довољно људства и средстава.

Трансформација Пореске управе Републике Србије, која се управо спроводи у дело у складу са Акционим планом трансформације Пореске управе за период 2018 – 2023. године, који је Влада Републике Србије усвојила 5. децембра 2017. године⁵ и за коју су обезбеђена значајна средства, је неопходни предуслов за било какво значајније смањење трошкова испуњавања пореских обавеза у Републици Србији (што је управо један од основних циљева који су постављени Акционим планом), које неће истовремено носити са собом озбиљне опасности за отварање простора за избегавање плаћања пореза.⁶ Република Србија је на пролеће 2019. године закључила наменски

опорезивања – теорија и политика, Економски факултет Универзитета у Београду, Београд 2017, стр. 95.

Обрачун фискалног оптерећења приказан у табели бр. 1 приказује за колико процената треба увећати нето зараду запосленог како би се добио послодавчев укупан трошак запосленог (тзв. бруто 2). Другим речима, уколико је нето зарада запосленог 1 динар, укупан послодавчев трошак тог запосленог у Србији износи 1,62 динара, а нпр. у Чешкој 1,75 динара.

⁴ Према подацима из 2016. године просечна старост запослених у Пореској управи Републике Србије је износила 56 година.

⁵ <http://www.poreskauprava.gov.rs/sr/o-nama/program-transformacije.html>

⁶ Ibid., стр. 8-9.



зајам са Светском банком у износу од 52 милиона америчких долара за потребе реформе њене Пореске управе, а циљеви коме су ова средства намењена су побољшање ефикасности наплате пореза, олакшавање грађанима и привреди да измирују своје обавезе, унапређење правног оквира и његово усаглашавање са европским стандардима, модернизација процеса чувања документације и података, омогућавање ефикасније размене података са пореским органима других држава, као и аутоматизација одређених процеса рада у Пореској управи и пружање пореским обвезницима *on-line* услуга.⁷

Међутим, уколико уважимо да превише простора за смањење пореског оптерећења у Републици Србији нема, као и да је за смањење трошкова испуњавања пореских обавеза основни предуслов модернизација Пореске управе Републике Србије, поставља се питање који су то кораци које можемо препоручити у области опорезивања, а да се њима постигне основни циљ унапређења српског пословног окружења.

Б. ПРОБЛЕМ ПРАВНЕ СИГУРНОСТИ

Фискални савет Републике Србије је изнео став да правна несигурност, заједно са незавидним стањем у коме се налази српски институционални оквир (посебно у области опорезивања – дакле незавидно стање Пореске управе Републике Србије), не омогућавају да се у потпуности реализује потенцијални привредни раст земље:

Емпиријски резултати у овом раду показују да је привредни раст Србије испод свог потенцијалног нивоа пре свега због слабих институција – посебно владавине права и контроле корупције. Следећи чинилац који кочи привредни раст су ниске инвестиције - за које (нарочито за приватне инвестиције) показујемо да су недовољне, пре свега услед слабе владавине права и високе корупције. Најзад, недостаци у образовном систему су такође фактор који успорава раст привреде Србије. У раду показујемо да привреда Србије тренутно расте готово 2 процентна поена испод свог потенцијала, тј. нешто изнад 3% уместо потенцијалних 5%. Наши резултати показују да, оквирно, половина заостајања (1 п.п.) може да се објасни слабом владавином права и високом корупцијом, док друга половина потиче од ниских инвестиција (0,7 п.п.) и недостатака у образовном систему (0,2 п.п.). Претходне резултате смо добили оцењујући једначину раста за земље чланице Европске Уније. Ову једначину смо затим користили као норму да утврдимо колики је потенцијални раст Србије, те који фактори и за колико смањују њен стварни раст испод потенцијалног. Добијени емпиријски резултати недвосмислено указују да су реформе у области владавине права и обуздавања корупције, као и реформа образовања, основни предуслови да Србија оствари свој

⁷ <https://www.worldbank.org/en/news/press-release/2019/04/24/creating-better-public-services-and-modern-tax-system-in-serbia-with-help-from-world-bank>



потенцијални раст и почне да сустиже упоредиве земље Централне и Источне Европе.⁸

...

Емпиријска једначина коју смо оценили показује да би Србија убрзала привредни раст за око 0,5 п.п. годишње ако би се индикатори корупције и владавине права у Србији побољшали само до нивоа суседних земаља (просек Бугарске, Румуније, Мађарске и Хрватске) – које су по овим параметрима међу најлошије оцењеним земљама ЕУ. Уколико би Србија достигла просечан ниво који имају све земље ЦИЕ, њен привредни раст би се највероватније убрзао за око 0,9 процентних поена. Поред тога што Србија значајно заостаје у погледу корупције и владавине права у односу на упоредиве земље, оно што посебно забрињава је то што је дугогодишњи тренд постепеног побољшања ових индикатора прекинут у 2014. години – од када долази до погоршања. По подацима WGI скор Србије у корупцији и владавини права погоршан је од 2014. до 2017. са -0,19 на -0,28, док је у исто време у земљама ЦИЕ благо побољшан са +0,54 на +0,56. Идентичне трендове погоршања ових индикатора у Србији у претходних четири до пет година показују и друга релевантна истраживања.⁹

Наша истраживања, спроведена 20. јуна 2019. године путем методе интервјуа две фокус групе¹⁰ потврђују да порески обвезници далеко више препознају правну несигурност и однос пореских органа као проблем од самог пореског оптерећења, односно да тамо где постоји изразито незадовољство пореским оптерећењем оно има далеко дубљу политичку и друштвену позадину која се не може разрешити једноставним пореским мерама. Наиме, незадовољство изражено према доприносима за обавезно социјално осигурање и услугама које се по том основу остварују од система јавног здравства и пензионе заштите имају пре свега, према нашем мишљењу, темељ у општем, дубинском, незадовољству стањем у држави и јавним службама (независно од објективности таквог става), као и доста ниском осећају за друштвену солидарност на коме је наш систем обавезног социјалног осигурања заснован. Ако се овоме дода свеопште изражено неповерење у српске судове када је у питању пореска материја, долазимо до додатне потврде да су налази Фискалног савета Републике Србије у великој мери основани и да је управо у области правне сигурности потребно тражити и пореске мере за побољшање пословног окружења у Републици Србији, односно да је правна сигурност та вредност коју обвезници препознају да води прихватљивијем пореском оптерећењу (тј. да им она омогућава да га лакше прихвате и да буду вољнији да га поднесу) и смањењу трошкова испуњавања пореских обавеза.

⁸ Павле Петровић, Данко Брчеревић, Мирјана Глигорић, ФС Радни документ 19/01, *Зашто привредни раст Србије заостаје?*, Фискални савет Републике Србије, март 2019, стр. 2.

⁹ Ibid, стр. 4.

¹⁰ Записник обе фокус групе налази се у Анексу овог извештаја.

Стога је у овом извештају изложено неколико мера којима би се, уз минимално оптерећење по буџет Републике Србије, могло деловати на побољшање правне сигурности у области опорезивања.

Предложене су следеће мере:

- Увођење гарантног акта у пореској материји
- Увођење специјализованог пореског одељења у оквиру Управног суда
- Суспензивно дејство жалбе у случају да је пореска обавеза утврђења применом начела фактицитета из чл. 9 Закона о пореском поступку и пореској администрацији
- Амикабилно решавање проблема злоупотребе паушалног опорезивања

1. УВОЂЕЊЕ ГАРАНТНОГ АКТА У ПОРЕСКОЈ МАТЕРИЈИ

Српско пореско законодавство је често нејасно и проблеми у његовој примени, у комбинацији са ставом домаћих пореских органа према пореским обвезницима (нпр. лакоћа са којом се иницира кривично гоњење) и општим недостатком поверења јавности у судство, стварају значајне препреке обављању пословања у Србији.

Србија је покушала да реши проблем правне несигурности у пореској материји 2013. године увођењем одредбе у Закону о пореском поступку и пореској администрацији¹¹ која предвиђа да су мишљења Министарства финансија (односно тумачење законских одредби садржано у тим мишљењима) обавезујући за Пореску управу.¹² Нажалост, уведена мера није довела до темељног, нити трајног унапређења правног и пословног окружења у Србији, будући да је била прожета процедуралним, као и материјалним недостацима.

Ипак, нови Закон о општем управном поступку¹³ (на снази од 1. јуна 2017. године) уводи, у домаћем законодавству претходно непознати, гарантни акт. Гарантни акт представља званични акт којим се управни орган обавезује да у будућности изда управни акт чија садржина је унапред дефинисана сâмим гарантним актом (чл. 18, ст. 1, Закона о општем управном поступку).

Гарантни акт, начелно, омогућава пореском обвезнику да се обрати Пореској управи, представи јој одређени будући догађај (нпр. пословну трансакцију или пословни подухват) и затражи од Пореске управе да у гарантном акту прецизира његов порески третман. Када се представљени догађај заиста и реализује, порески обвезник имаће право да од Пореске управе захтева издавање пореског управног акта којим се утврђује порески третман у складу са садржином претходно издатог гарантног акта. Другим речима, порески обвезник моћи ће унапред да стекне увид

¹¹ Службени гласник Републике Србије, бр. 80/2002, 84/2002 - испр., 23/2003 - испр., 70/2003, 55/2004, 61/2005, 85/2005 - др. закон, 62/2006 - др. закон, 63/2006 - испр. др. закона, 61/2007, 20/2009, 72/2009 - др. закон, 53/2010, 101/2011, 2/2012 - испр., 93/2012, 47/2013, 108/2013, 68/2014, 105/2014, 91/2015 - аутентично тумачење, 112/2015, 15/2016, 108/2016, 30/2018 и 95/2018.

¹² Чл. 11, ст. 3 и 4 Закона о пореском поступку и пореској администрацији.

¹³ Службени гласник Републике Србије, бр. 18/2016 и 95/2018 – аутентично тумачење.



у пореске обавезе које проистичу из пословног догађаја чија реализација тек предстоји.

Међутим, увођење гарантних акта може имати корисне последице и за државу, а не само за пореске обвезнике, како је то препознато у Европској унији:

Стога, порески обвезници имају интерес да буду упознати са правним тумачењем пореског закона од стране управе пре реализације било које трансакције. Сходно наведеном, јасно је да обавезујући ставови Министарства финансија доприносе правној сигурности. У Француској је спроведен велики број истраживања фокусираних на однос између правне сигурности и поштовања пореских закона, а једна од мера била је унапређење поступка доношења обавезујућих ставова-тумачења. Порески споразуми могу бити уведени и у каснијим стадијумима. Без сумње, наведено унапређење посебно одговара властима, имајући у виду да пореска сигурност представља један од фактора који доприноси привлачењу страних инвеститора.¹⁴

Сличне оцене даје и Међународни монетарни фонд:

Промовисање јасноће и конзистентности примене пореског закона корисно је како за пореске обвезнике, тако и за пореске органе. Систем претходног пореског тумачења резултира доношењем појединачних одлука које би требало да омогуће конзистентну примену пореског закона према пореским обвезницима у истим или сличним околностима. Претходно наведено је у складу са легитимним очекивањима пореских обвезника да буду опорезовани на одговарајући начин и у складу са законом. Са друге стране, то је и у складу са општим начелима добре управе и владавине права.

Повећањем сигурности пореског третмана трансакција и послова се такође повећава поверење пореских обвезника/инвеститора у порески систем.¹⁵

Имплементацијом гарантног акта у српско пореско законодавство било би уведено решење које је у складу са системом претходних обавезујућих пореских одлука (енг. *advance tax rulings*), који се широм света развија још од почетка 40-их година XX века (прва јурисдикција која их је увела, још 1940. године, била је Финска) како би пореским обвезницима био пружен виши ниво предвидљивости пословног окружења и правне сигурности. Као што је известилац Одбора Европског парламента за економску

¹⁴ Directorate General for Internal Policies, Policy Department A: Economic and Scientific Policy 'Tax Rulings' in the EU Member States, In-Depth Analysis, 2015, стр. 8.

¹⁵ IMF Legal Department, Tax Law Technical Note, Introducing an Advanced Tax Ruling (ATR) Regime, 2016, стр. 3.



и монетарну политику (*ECON Committee of the European Parliament*) изнео 2015. године:

Порески гарантни акти уведени су и унапређивани широм света као последица промене у приступу пореских органа, у тежњи за већим степеном поштовања пореских прописа и економских инвестиција, као и услед потребе пореских обвезника за правном сигурношћу. Порески гарантни акти представљају један од инструмената у циљу ближег односа између пореских органа и пореског обвезника.¹⁶

За сада у српском праву нешто попут гарантног акта имамо у Царинском закону¹⁷ који у чл. 23 предвиђа:

На писмени захтев заинтересованог лица царински орган доноси одлуке које се односе на обавезујућа обавештења о сврставању робе (у даљем тексту: ООС) или одлуке које се односе на обавезујућа обавештења о пореклу робе (у даљем тексту: ООП).

Царински орган неће прихватити захтев из става 1. овог члана:

- 1) ако се подноси или је већ био поднет, од стране или у име лица на које се одлука односи у вези са истом робом и, у случају ООП, под истим околностима које одређују стицање порекла;*
- 2) ако се не односи ни на једну намеравану употребу ООС или ООП или намеравану примену царинског поступка.*

ООС, односно ООП су обавезујућа само у вези са тарифним сврставањем или утврђивањем порекла робе:

- 1) за царинске органе, у односу на лице на које се одлука односи, само у вези са робом над којом су царинске формалности обављене након дана од којег ООС, односно ООП производи правно дејство;*
- 2) за лице на које се одлука односи, у односу на царинске органе, од дана када му је одлука достављена или се сматра да му је достављена.*

ООС или ООП важе три године од дана од када одлука почиње да производи правно дејство.

За примену ООС или ООП у погледу одређеног царинског поступка, лице на које се одлука односи мора да докаже:

¹⁶ [http://www.europarl.europa.eu/RegData/etudes/IDAN/2015/563447/IPOL_IDA\(2015\)563447_EN.pdf](http://www.europarl.europa.eu/RegData/etudes/IDAN/2015/563447/IPOL_IDA(2015)563447_EN.pdf)

¹⁷ Службени гласник Републике Србије, бр. 95/2018.

- 1) у случају ООС - да декларисана роба одговара у сваком погледу оној која је описана у одлуци;
- 2) у случају ООП - да дата роба и околности које одређују стицање порекла, одговарају у сваком погледу роби и околностима који су описани у одлуци.

У пореском праву немамо ништа слично, док Закон о општем управном поступку предвиђа да се гарантни акт доноси само кад је то посебним законом одређено.

Оно што би се постигло увођењем гарантних аката у српско пореско право је следеће:

- повећао би се степен правне сигурности у српском пореском, а самим тиме и пословном окружењу,
- привредницима би се пружила могућност дугорочнијег планирања нових улагања, при чему је овакво решење нарочито привлачно за стране инвеститоре, а њиме би се могле надоместити скупе субвенције,
- Пореска управа Републике Србије би добила могућност да развија своје капацитете и да се ослања на стручну помоћ тамо где јој недостају посебна знања, нарочито уколико би се за добијање гарантног акта увела и одговарајућа такса чија би висина одговарала трошковима издавања истог,
- овакве мере би допринеле и напредовању Србије као места за пословање на тзв. *doing business* листама.

Свакако, увођење гарантних аката у српско пореско право би морало да буде праћено и одговарајућим мерама против злоупотребе овог института, нарочито у домену корупције, односно прикривеног пружања забрањених облика државне помоћи.

2. УВОЂЕЊЕ СПЕЦИЈАЛИЗОВАНОГ ПОРЕСКОГ ОДЕЉЕЊА У ОКВИРУ УПРАВНОГ СУДА

Једна од основних мана српског пословног окружења огледа се у недостатку стручности правосуђа у области пореског права. Наиме, Управни суд, као и раније Врховни суд, у свом саставу нема судије, као ни одељења која су специјализована за област пореског права. Стога у строго пореско-техничким питањима, српско правосуђе нема способност да до краја испуни своју обавезу:

- да обезбеди да Пореска управа Србије поштује закон при утврђивању пореских обавеза,
- да поступа у својству “тумача” двосмислених одредби закона и да буде независни “водич” кроз српску пореску праксу.

Српски порески обвезници ретко се ослањају на Управни суд када је реч о правној заштити и врло често се опредељују да не искористе своје право на вођење управног спора. На пример, Србија је једна од ретких европских земаља која нема апсолутно никакву судску праксу у области примене уговора о избегавању двоструког опорезивању (са изузетком у виду једног случаја где је одлука донета крајем 2018. године). Уколико изузмемо могућност да Србија представља једину савршену пореску

јурисдикцију у Европи (једна Немачка или Холандија имају оваквих спорова на десетине током једне године), када је реч о уговорима о избегавању двоструког опорезивања, једини логичан закључак је да порески обвезници не виде сврху у вођењу спорова пред Управним судом, те до сад нису покренули ниједан пред истим.

Трансферне цене, као основно пореско питање када је реч о мултинационалним компанијама, али и домаћим групама повезаних друштава, већ неко време су предмет дебате у Србији. Опште је познато да је целокупан процес измене српских прописа о трансферним ценама проистекао из контроле коју је Пореска управа Републике Србије спровела над пореским обвезником који је био (и још увек је) део велике мултинационалне корпорације. Овај конкретан случај изнет је пред Управни суд, који је у образложењу пресуде у корист Пореске управе само констатовао да суд не види разлог да одлучи другачије. Једноставно речено, у случају који је у својој суштини садржао питање природе принципа ван дохвата руке и исправне примене комплексне методологије трансферних цена, резултиравши десетоструким повећањем српских прописа у области трансферних цена (мерећи искључиво из перспективе броја речи), једини допринос српског правосуђа огледа се у једној јединој реченици којом се констатује да је процена пореских органа била исправна.¹⁸

Проблем очигледног недостатка поверења пореских обвезника у способност Управног суда да им пружи адекватну заштиту додатно је погоршан ставом Пореске управе Републике Србије према својим одлукама. Судски поступци су дуготрајни, док су порески органи по правилу уверени да ће, уколико прођу судско испитивање у погледу процедуралних питања, однети победу у погледу суштинских питања. Штавише, није забележено да Пореска управа Републике Србије понови кораке који су од стране Управног суда јасно оцењени као незаконити.

Како се, поновимо, недостатак правне сигурности и поверења у институције сматрају основним недостацима српског пословног окружења тј. недостацима који успоравају потенцијал економског раста и смањују износ нарочито домаћих инвестиција, може се закључити да реформа независног стања српског правосуђа у области опорезивања треба да буде један од кључних прерогатива реформе правосуђа.

Док један број, по правилу богатих и развијених земаља има развијену посебну грану пореског судства (нпр. у Сједињеним Америчким државама *U.S. Tax Court*, у Немачкој *Finanzgerichte* са *Bundesfinanzhof*-ом као врховним пореским судом у држави, у Италији *Commissioni tributarie* (*Commissione Tributaria Provinciale* и *Commissione Tributaria Regionale*), или *Tax Court of Canada* у Канади), друге су одабрале нешто скромнији приступ специјализованих пореских одељења у општијој структури судова (нпр. у Енглеској и Велсу, Холандији, где постоје посебна пореска одељења са за пореска питања специјализованим судијама на нивоу окружних (*Arrondissementsrechtbanken*) и апелационих судова (*Gerechtshofs*), или Чешкој где Врховни управни суд (*Nejvyšší správní soud*), има специјализовано пореско одељење.

Имајући у виду постојеће ресурсе у Републици Србији наш предлог би био да се у првом кораку оформи посебно *пореско* одељење у оквиру Управног суда (овакав корак био би у складу и са другим правцима специјализације који се управо разматрају или

¹⁸ III-3 У.28215/10 од 6. децембра 2013. године.

чак спроводе у оквиру српског судства) где би се осмислили посебни програми обуке за оне судије које би припале овом одељењу, а које би се бавиле судовањем само у пореским предметима. На овај начин би се поставили темељи посебног и стручног пореског судства у Републици Србији без кога нема достизања оног нивоа правне сигурности коју захтева српска привреда.

3. СУСПЕНЗИВНО ДЕЈСТВО ЖАЛБЕ У СЛУЧАЈУ ДА ЈЕ ПОРЕСКА ОБАВЕЗА УТВРЂЕЊА ПРИМЕНОМ НАЧЕЛА ФАКТИЦИТЕТА ИЗ ЧЛ. 9 ЗАКОНА О ПОРЕСКОМ ПОСТУПКУ И ПОРЕСКОЈ АДМИНИСТРАЦИЈИ

Закон о пореском поступку и пореској администрацији је пре више од 16 година у српско пореско право увео одредбу чија историја веома упечатљиво сведочи о свим недостацима нашег пореског окружења. Наиме, његовим чланом 9 предвиђена је норма названа начело фактицитета, а која представља српско опште анти-абузивно правило:

(1) Пореске чињенице утврђују се према њиховој економској суштини.

(2) Ако се симулованим правним послом прикрива неки други правни посао, за утврђивање пореске обавезе основу чини дисимуловани правни посао.

(3) Када су на прописима супротан начин остварени приходи, односно стечена имовина, Пореска управа ће утврдити пореску обавезу у складу са законом којим се уређује одговарајућа врста пореза.

Већ више година (мада се овој пракси види крај) приметно је да Министарство финансија завршава своја мишљења позивањем на начело фактицитета, иако из текста самог мишљења није јасно каква је веза тог позивања са остатком његове садржине. Ова „мантра“ позивања на начело фактицитета се може разумети двојако. С једне стране, она се може схватити као жеља Министарства финансија да искористи потенцијал који, услед изражене нејасноће саме норме чл. 9 Закона пореском поступку и пореској администрацији, начело фактицитета има за ауто-цензуру пореских обвезника. Страх од примене начела фактицитета треба да усмери српске пореске обвезнике да буду што је могуће више конзервативни приликом утврђивања својих пореских обавеза и да се клоне сивих зона пореског планирања. Међутим, чини да је ова „мантра“ усмерена и према Пореској управи и да представља још један у низу одјека неусаглашености између Пореске управе и остатка Министарства финансија (која је и проузроковала предвиђање обавезности тумачења датих у мишљењима Министарства финансија за поступање Пореске управе средином 2013. године). Наиме, ближи поглед на начин на који се Министарство финансија позива на начело фактицитета у својим мишљењима сведочи да оно покушава да поручи и Пореској управи и пореским обвезницима да мишљења садрже само тумачење прописа, али да ни на који начин не могу заменити управни рад Пореске управе у појединачним пореским стварима. Другим речима, „мантром“ се шаље порука да су мишљења Министарства финансија употребљива само у мери у којој се чињенична подлога, која

је служила као основ за тумачења која су у њима садржана, може уподобити стварном чињеничном стању у конкретном пореском случају.

Било би упутно да увек имамо на уму оштре речи Малкома Гамија које је он написао у погледу британске опште анти-абузивне норме, али које се могу применити и на случај било које друге:

Општа анти-абузивна норма одсликава неуспех постојеће пореске политике и законодавства, а нарочито пропуштање да се пажљивије размисли о природи пореске основице – шта желимо да опорезујемо – и да се то исправно срочи принципијелније, јасније и са јасним циљем.¹⁹

Оно што морамо имати на уму је да су опште анти-абузивне норме опасне из више разлога. Прво оне могу унети значајан степен правне несигурности у пореско окружење, за шта је Србија изванредан пример зато што је једна нејасна и прешироко постављена норма²⁰ дата на располагање пореском органу без његове претходне припреме за њену примену, као и без постављања било каквих ограничења које би новодобијену моћ спутавале. Опште анти-абузивне норме бране намеру законодавца од тог истог законодавца, који није умео да на јасан и недвосмислен начин искаже своју намеру. Једноставно, боље срочени и промишљени закони су мање подложни злоупотребама. Општа анти-абузивна норма не сме бити ослонац за законодавца који му омогућава, или га његово постојање држи у уверењу да има простора, да лоше уради свој посао. Одређивање економске суштине односа у које ступају порески обвезници, оцена шта се то тачно прикрива симулованим правним пословима (дакле утврђивање дисимулованог правног посла) је скопчано не само са темељним познавањем пореских прописа, већ поред дубинског разумевања других правних прописа и схватањем пословања којим се порески обвезници баве. Другим речима, општа анти-абузивна норма није оружје које би смело да се ставља на располагање сваком пореском инспектору, већ само оном који је довољно обучен за њену примену. Утврђивање пореских обавеза на основу онога што претпостављамо да се суштински желело, а не на основу онога што је наизглед учињено, подразумева, као што је то Управни суд исправно приметио, и учешће самог пореског обвезника у поступку у далеко већој мери од оне која је уобичајена у Србији.²¹

Примера ради у Великој Британији на општу анти-абузивну норму могу да се позову само за то посебно овлашћени порески инспектори. Они су дужни да обвезнику упуте допис у коме га обавештавају о разлозима зашто сматрају да има места њеној примени. Порески обвезник има 45 дана (овај рок може бити продужен на захтев пореског обвезника) да одговори, а уколико порески инспектор и даље сматра да има места

¹⁹ M. Gammie, „Moral Taxation, Immoral Avoidance – What Role for the Law?“, British Tax Review, 4/2013, стр. 577.

²⁰ У Пољској је сличну норму, донету и готово исто време као и чл. 9 Закона о пореском поступку и пореској администрацији, тамошњи Уставни суд (пољ. *Trybunał Konstytucyjny*) оценио као неуставну услед високог степена правне несигурности коју уводи у правни поредак те земље. Види: ТК, 11. Мај 2004, К 4/03. J. Niedojadło, A. Olesińska, „Poland“, Tax Avoidance Revisited: Exploring the Boundaries of Anti-Avoidance Rules in the EU BEPS Context, EATLP 2016, стр. 5 (dostupno na: [http://www.eatlp.org/uploads/public/Poland%20\(16%20November%202015\).pdf](http://www.eatlp.org/uploads/public/Poland%20(16%20November%202015).pdf)).

²¹ Управни суд Србије: 24 У. 3062/2012 од 7. марта 2014. године

примени опште анти-абузивне норме, он предмет прослеђује на одлучивање посебном панелу (*GAAR Advisory Panel*) кога чине независни представници пореске струке.²²

Како је британски оквир презахтеван за српског пореско окружење предлажемо (поред општег закључка да би се морао започети рад на потпуној измени начела фактицитета) да се у Закон о пореском поступку и пореској администрацији за почетак уведе правило према коме би у случају да је Пореска управа утврдила да правна форма обвезниковог поступања не одговара економској суштини, односно уколико је утврдила да је симулованим правним послом прикрио дисимуловани посао, жалба пореског обвезника одлаже извршење првостепеног решења. Порески обвезници препознају у начелу фактицитета оружје неограничене снаге у рукама Пореске управе, оружје које сведочи о њиховој неравноправности и изложености њеној (само)вољи. Иако би се о оваквом гледишту свакако дало расправљати, усвајање добрих упоредних решења када се ради о примени општих и веома осетљивих анти-абузивних правила би послало веома снажну поруку пословној заједници у Србији.

4. АМИКАБИЛНО РЕШАВАЊЕ ПРОБЛЕМА ЗЛОУПОТРЕБЕ ПАУШАЛНОГ ОПОРЕЗИВАЊА

Као што је претходно наведено, Закон о пореском поступку и пореској администрацији у члану 9 налаже да се опорезивање у Републици Србији врши у складу са начелом фактицитета, односно да се пореске чињенице утврђују према својој економској суштини. Начело фактицитета је уведено у пореско законодавство Републике Србије како би се осигурало опорезивање према економској суштини, односно, како опорезивање било засновано на правој, економској природи, а не само у складу са формом.

Документовани пораст броја регистрованих предузетника и предузетника паушалаца у Републици Србији, превасходно у IT сектору, указује на потребу испитивања њихове стварне, суштинске самосталности у обављању активности, односно усклађености са начелом фактицитета. Тиме би се одстранила могућност искоришћавања односно злоупотребе форме предузетника паушалца ради остваривања нижег пореског оптерећења у односу на пореско оптерећење и оптерећење за припадајуће доприносе за обавезно социјално осигурање у вези са редовним радним односом. Иако је ово изражена пракса и проблем превасходно у IT сектору, уочено је да пракса постаје све више распрострањена и у другим занимањима, као што су занимања аутомеханичара, зидара и др.

Овакво стање није јединствено за Републику Србију, већ је присутно у великом броју држава које нуде ниже пореско оптерећење за предузетнике. Таква појава је позната под називом *bogus self employment*. Појава означава физичка лица која се региструју као предузетници како би умањили своје пореско оптерећење и припадајуће доприносе, а који раде под условима сличним или једнаким условима под којима раде запослена лица.²³ Негативне стране овакве појаве јесу смањење пореских прихода за

²² D. Roxburgh, „United Kingdom – General Anti-Abuse Rule (GAAR)“, *European Taxation*, 2–3/2014, стр. 113–114.

²³ The OECD (2000) *Employment Outlook 2000*. Paris: OECD, стр. 156.

државу, као и умањена права предузетника у односу на радноправну заштиту запослених лица. Државе примењују различите методе у борби против ове појаве, од ретроактивног сматрања односа радним односом при чему су и послодавац и предузетник дужни да испуне све обавезе које су избегли (САД), до коришћења виших пореских стопа у периоду након откривања злоупотребе предузетничког статуса. Позитивна страна распрострањености појаве јесте што приликом размишљања о решењу проблема у Републици Србији, на располагању стоје решења и искуства других држава које могу да послуже као узор.

Међутим, како је у Србији овај проблем настао и услед неадекватности законског уређења паушалног опорезивања, односно, како су законодавац и извршна власт допринели овом проблему, он представља изванредну прилику да се на делу покаже приступ који обезбеђује да уочени проблем буде решен, али на начин који ће показати високо поштовање начела правне сигурности и самих пореских обвезника.

Наиме, предлажемо решење којим се на првом месту уводи тест којим се испитује суштинска самосталност предузетника или предузетника паушалца у обављању активности. Тест се састоји од 11 критеријума којима се оцењује однос између предузетника/предузетника паушалца и налогодавца, од којих је потребно испунити шест да би се утврдило да предузетник или предузетник паушалац није самосталан у обављању активности. Примера ради, критеријуми се односе на утврђивање да ли је предузетник самосталан у избору времена за одлазак на одмор, у одређивању радног времена, у ангажовању других лица за рад на послу налогодавца, у раду за друге налогодавце, утврђивање временског периода у којем је предузетник ангажован за једног налогодавца, прихода који оствари од њега, и сл.

Критеријуми који се користе у предложеном решењу су резултат упоредно-правне анализе (анализирана су решења која постоје у Румунији, Летонији, Италији, Јужној Африци) и усклађени су за потребе српског пореског законодавства.²⁴ Такође, критеријуми су пажљиво бирани како њихова доказивост не би отежала употребу теста, као и да не би наметнули нови административни терет за предузетнике и предузетнике паушалце, а са друге стране да не би отежала посао Пореске управе Републике Србије.

За потребе теста, налогодавцем се сматра свако лице које ангажује предузетника или предузетника паушалца за обављање активности, осим лица које исплаћује накнаду предузетнику или предузетнику паушалцу за рачун другог лица. У случају када исплатилац накнаде предузетнику или предузетнику паушалцу исплаћује накнаду искључиво у својству посредника или заступника (као што то чине посредничке ИТ платформе), односно када то не чини за свој рачун, већ за рачун другог лица, налогодавцем ће се сматрати то друго лице за чији рачун је исплаћена накнада (као што су корисници ИТ платформи који користе платформе за проналажење и

²⁴European Parliament, Directorate General for Internal Policies, Policy Department A: Employment Policy, *Social protection rights of economically dependent self-employed workers*, 2013; J. Heyes, T. Hastings, *The Practices of Enforcement Bodies in Detecting and Preventing Bogus Self-Employment*, European Platform Undeclared Work, June 2017.



ангажовање лица за обављање активности). Наиме, предложено решење има за циљ да регулише однос између предузетника и налогодавца који има све карактеристике послодавца из редовног радног односа, а не посредника или заступника. Односно, предузетници који обављају активности за различита лица, а преко једног посредника или заступника, неће испунити услове теста и неће сносити увећано пореско оптерећење.

Последица утврђене несамосталности кроз тест јесте та да се приход остварен у таквом односу опорезује као *други приход* у смислу члана 85. Закона о порезу на доходак грађана²⁵ чиме се пореска стопа повећава са дотадашњих 10% на нових 20%, при чему се повећава и основица на коју се пореска стопа примењује, али и основица доприноса за обавезно социјално осигурање.

Предложено решење избегава отварање сложених питања међусобне интеракције пореских и радноправних прописа, односно утицај који би се могао произвести на терену доприноса за обавезно социјално осигурање. Стога је уместо приступа да се наведени приходи подведу под приходе опорезиве порезом на зараде, изабран је алтернативан приступ по коме се они подводе под *друге приходе* у смислу Закона о порезу на доходак грађана.

У циљу усклађивања предложеног решења са постојећим законским оквиром, а с обзиром на то да према законима који уређују одређене делатности, предузетници или предузетници паушалци не могу да заснивају радни однос (као што је то нпр. адвокатска делатност), приход који остваре такви предузетници или предузетници паушалци из односа са налогодавцем који испуњава услове из теста неће се сматрати другим приходом у смислу предложеног решења.

Имајући у виду да је послодавцима потребно време да се прилагоде измењеним одредбама закона, да ускладе своје пословање са предложеним изменама, предлагемо да примену наведених одредби прати порески подстицај који би омогућио да послодавци запосле све оне предузетнике који не испуњавају елементарне услове самосталности у веома кратком временском року, при чему би њихов трошак повезан за новозапосленим лицима био исти или сличан у одређеном временском периоду (нпр. 3 године) у поређењу са оним који су сносили док су та лица ангажовали као налогодавци. Такође подстицај би требао да буде осмишљен тако да се свим послодавцима, а не само онима који су се у прошлости појављивали као налогодавци лица која нису прошла тест самосталности, омогући да на равноправној основи користе овај порески подстицај.

Коначно, оно што је од пресудног значаја првенствено за очување владавине права и правне сигурности је спречавање ретроактивне примене наведених одредби, односно да се јасно назначи да се закон примењује искључиво *pro futuro*. То значи да послодавци који су у периоду пре ступања измена закона на снагу ангажовали предузетнике/предузетнике паушалце који се не могу сматрати самосталним (у смислу предложеног теста), не могу бити ни на који начин кажњени нити им се може

²⁵ Службени гласник Републике Србије, бр. 24/01, 80/02, 80/02-др.закон, 135/04, 62/06, 65/06-исправка, 31/09, 44/09, 18/10, 50/11, 91/11-УС, 93/12, 114/12-УС, 47/13, 48/13-исправка, 108/13, 57/14, 68/14-др.закон, 112/15, 113/17, 95/18.



обрачунати додатни износ пореза на зараде и доприноса за обавезно социјално осигурање по одбитку за период пре ступања на снагу измене закона. Начела правне сигурности и владавине права, начела садржана у Уставу Републике Србије и у успостављеној пракси Европског суда за људска права, не дозвољавају да се уочени случајеви могућих злоупотреба предузетничког статуса из перспективе пореског права, решавају применом начела фактицитета. Из тог разлога се предложена измена може примењивати искључиво *pro futuro*. Управо на овај начин би се послала порука да је могуће решавати озбиљне проблеме (број оних који би дошли под удар предложених норми се мери у хиљадама или чак можда и више десетина хиљада), одбрани пореске приходе Републике Србије, а да се истовремено уваже интереси порески обвезника и очува начело правне сигурности.

Предлог измењеног текста члана 85 Закона о порезу на доходак грађана

Други приходи

Члан 85

Осталим приходима, у смислу овог закона, сматрају се и други приходи који по својој природи чине доходак физичког лица, а нарочито:

- 1) приходи по основу уговора о делу;
- 2) приходи по основу уговора о обављању привремених и повремених послова закључених преко омладинске или студентске задруге са лицем до навршених 26 година живота ако је на школовању у установама средњег, вишег или високог образовања;
- 3) приходи по основу допунског рада;
- 4) приходи по основу трговинског заступања;
- 5) примања чланова органа управе правног лица;
- 6) накнада посланицима и одборницима;
- 7) накнада у вези са извршавањем послова одбране, цивилне заштите и заштите од елементарних непогода;
- 8) примања стечајних управника, судских вештака, судија поротника и судских тумача;
- 9) приходи по основу прикупљања и продаје секундарних сировина;
- 10) приходи по основу прикупљања и продаје шумских плодова и лековитог биља, односно по основу продаје других добара остварених обављањем привремених или повремених послова, ако нису опорезовани по другом основу у смислу овог закона;
- 11) награде и друга слична давања физичким лицима која нису запослена код исплатиоца, а која произлазе из рада или друге врсте доприноса делатности исплатиоца, у износу преко 12.746 динара годишње, остварена од једног исплатиоца;
- 12) примања из члана 9. овог закона изнад прописаних неопорезивих износа;



- 13) накнаде трошкова и других расхода лицима која нису запослена код исплатиоца, осим прихода из тачке 11) овог става;
- 14) примања која, сагласно закону којим се уређује рад, оствари запослени по основу учешћа у добити оствареној у пословној години;
- 15) приходи од продаје пољопривредних и шумских производа и услуга, као и узгајања и продаје печурака, пчелињег роја (пчела) и пужева;
- 16) сви други приходи који нису опорезовани по другом основу или нису изузети од опорезивања или ослобођени плаћања пореза по овом закону.
- 17) **накнада исплаћена предузетнику или предузетнику паушалцу који обавља активности уз накнаду за истог налогодавца или за лице које се у смислу закона који уређује порез на добит правних лица сматра повезаним лицем с налогодавцем, и који додатно испуњава најмање шест од наведених једанаест критеријума, или је према околностима случаја приликом отпочињања пословне сарадње постојало разумно очекивање да ће испунити шест од једанаест наведених критеријума који су накнадно и испуњени:**
 1. **налогодавац или с налогодавцем повезано лице у смислу закона који уређује порез на добит правних лица одређује радно време предузетнику или предузетнику паушалцу;**
 2. **одмор и одсуства предузетника или предузетника паушалца су зависни од одлуке налогодавца или с налогодавцем повезаног лица у смислу закона који уређује порез на добит правних лица, и накнада предузетнику или предузетнику паушалцу се не умањује сразмерно времену проведеном на одмору;**
 3. **предузетник или предузетник паушалац уобичајено користи просторије које обезбеди, или обавља послове у месту које одреди налогодавац или с налогодавцем повезаног лица у смислу закона који уређује порез на добит правних лица за потребе обављања послова који су му поверени;**
 4. **налогодавац или с налогодавцем повезано лице у смислу закона који уређује порез на добит правних лица врши или организује стручно оспособљавање или усавршавање, или уобичајено руководи процесом рада предузетника или предузетника паушалца;**
 5. **налогодавац или с налогодавцем повезано лице у смислу закона који уређује порез на добит правних лица обезбеђује сопствени, или финансира набавку материјала, алата, опреме или других материјалних или нематеријалних средстава потребних за рад предузетника или предузетника паушалца;**



6. **Налогодавац је ангажовао предузетника или предузетника паушалца након оглашавања позиције у средствима информисања која се користе за потребе ангажовања физичких лица или ангажујући треће лице које се уобичајено бави проналажењем лица подобних за радно ангажовање, а чија је услуга резултирала ангажовањем тог предузетника или предузетника паушалца.**
7. **Предузетник или предузетник паушалац обавља посао учесталим заједничким радом са другим предузетницима, односно предузетницима паушалцима ангажованим од стране, или са запосленима истог налогодавца или с налогодавцем повезаног лица у смислу закона који уређује порез на добит правних лица.**
8. **најмање 70% од укупно остварених прихода предузетника или предузетника паушалца у периоду од 12 месеци који почиње или се завршава у односној пореској години је остварено од једног налогодавца или од лица које се у смислу закона који уређује порез на добит правних лица сматра повезаним лицем с налогодавцем;**
9. **предузетник или предузетник паушалац обавља послове из делатности налогодавца или с налогодавцем повезаног лица у смислу закона који уређује порез на добит правних лица, а за тако обављене послове његов уговор о ангажовању не садржи клаузулу по којој предузетник или предузетник паушалац сноси уобичајени пословни ризик за посао испоручен клијенту налогодавца или с налогодавцем повезаног лица у смислу закона који уређује порез на добит правних лица, уколико такав клијент постоји;**
10. **уговор о ангажовању предузетника или предузетника паушалца садржи делимичну или потпуну забрану предузетнику или предузетнику паушалцу да пружа услуге по основу уговора са другим налогодавцима;**
11. **предузетник или предузетник паушалац обавља активности уз накнаду за истог налогодавца или за лице које се у смислу закона који уређује порез на добит правних лица сматра повезаним лицем с налогодавцем, непрекидно или са прекидима 130 или више радних дана у периоду од 12 месеци који почиње или се завршава у односној пореској години.**

Обвезник пореза на друге приходе је физичко лице које оствари приходе из става 1. овог члана.

Опореживи приход за приходе из става 1. овог члана чини бруто приход умањен за нормиране трошкове у висини од 20%.



Изузетно од става 3. овог члана, опорезиви приход из става 1. тачка 15) овог члана, који физичко лице оствари од продаје пољопривредних и шумских производа и услуга, као и узгајања и продаје печурака, пчелињег роја (пчела) и пужева, чини бруто приход умањен за нормиране трошкове у висини од 90%.

Изузетно од става 3. овог члана, опорезиви приход из става 1. тачка 17) овог члана, који оствари предузетник или предузетник паушалац, чини бруто накнада умањена за нормиране трошкове у висини XX%.

Изузетно од става 1. тачка 13) овог члана, порез на друге приходе не плаћа се на документоване накнаде трошкова по основу службених путовања у сврху обављања послова за домаћег исплатиоца, односно за лице које упућује на пут, највише до износа тих трошкова који су изузети од плаћања пореза на зараде за запослене по члану 18. став 1. тач. 2) до 5) овог закона, ако се исплата врши физичким лицима, односно за физичка лица која нису запослена код исплатиоца, и то:

- 1) упућеним, односно позваним од стране државног органа или организације, са правом накнаде трошкова, независно од тога из којих средстава се врши исплата;
- 2) члановима представничких и извршних тела Републике, територијалне аутономије и локалне самоуправе, у вези са вршењем функције;
- 3) упућеним на рад у Републику, по налогу иностраног послодавца, а у вези са делатношћу домаћег исплатиоца;
- 4) упућеним код исплатиоца по налогу послодавца, а у вези са делатношћу послодавца;
- 5) ако та лица добровољно, односно по позиву сарађују у хуманитарне, здравствене, васпитно-образовне, културне, спортске, научно-истраживачке, верске и друге сврхе, укључујући и за потребе представљања у име државних органа или организација, односно сарађују у синдикалним организацијама, привредним коморама, политичким странкама, савезима и удружењима, невладиним и у другим недобитним организацијама, при чему не остварују било коју другу накнаду по основу те сарадње;
- 6) лицима која су чланови органа управе правних лица у вези са делатношћу тих лица која их упућују на пут.

Под накнадом по основу сарадње у смислу тачке 5) став 5. овог члана не подразумева се накнада за котизацију за присуствовање догађају којим се реализује сарадња.

Изузетно од става 1. овог члана, порез на друге приходе не плаћа се на примање физичког лица - клијента банке (у даљем тексту: дужник) када банка отпише потраживање према дужнику под условима под којима се на терет расхода банке признаје отпис вредности појединачних

потраживања по основу кредита сагласно одредбама закона којим се уређује порез на добит правних лица.

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

На друге приходе које оствари члан ученичке задруге, члан омладинске или студентске задруге до навршених 26 година живота ако је на школовању у институцијама за средње, више и високо образовање, као и физичко лице по основу прикупљања и продаје секундарних сировина, обрачунати порез умањује се за 40%.

Опорезиви приход из става 1. тачка 11) овог члана који физичко лице оствари по основу награде и других давања физичким лицима, чини разлика између оствареног прихода и неопорезивог износа.

Опорезиви приход из става 1. тачка 12) овог члана који физичко лице оствари по основу примања из члана 9. овог закона изнад прописаних неопорезивих износа, чини разлика између оствареног примања и неопорезивог износа. Изузетно од става 1. тачке 15) овог члана, не опорезују се приходи које физичко лице оствари од продаје пољопривредних и шумских производа и услуга, као и узгајања и продаје печурака, пчелињег роја (пчела) и пужева, које остваре физичка лица:

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

Налогодавцем, у смислу ст. 1. тачка 17. овог члана, сматраће се домаће, односно страно правно или физичко лице које је директно или индиректно ангажовало предузетника или предузетника паушалца за обављање послова.

Налогодавцем у смислу ст. 1. тачка 17. овог члана неће се сматрати домаће или страно, физичко или правно лице које је директни исплатилац накнаде предузетнику или предузетнику паушалцу, а које такву накнаду исплаћује у вези са извршавањем послова заступања или посредовања за рачун другог лица и за такав посао не наплаћује од тог другог лица или од предузетника или предузетника паушалца ништа осим уобичајене заступничке или посредничке провизије.

У случају из ст. 16. овог члана, налогодавцем и исплатиоцем накнаде ће се сматрати лице за чији рачун



**се врши исплата накнаде предузетнику или
предузетнику паушалцу.**

Изузетно од одредбе ст. 1 тачка 17. овог члана, накнада коју оствари предузетник или предузетник паушалац који према закону који уређује релевантну делатност не може да буде у радном односу код налогодавца неће се сматрати другим приходом у смислу овог члана.

АНЕКС

Записник са фокус групе на тему пореских реформи

Датум: 20.06.2019.

Време: 10:00 – 12:00

**Место одржавања: Хотел Црустал Београд, Интернационалних бригада бр.9, сала
Милева Марић**

Присутни: Светислав Костић, експерт

Јасминка Варналијева, тим лидер

Жарко Птичек, „Птичек“ доо

Невена Бајић, „Мој Април“ доо

Верица Војиновић, „Финоффице“

Гордана Марчић Милићевић

Гордана Бекчић Пјешчић, ГБП Цонсултинг

Душан Протић, консултант

Игор Перић, консултант

Николина Миљеновић, „Гигатрон“ доо

Марко Пауновић, консултант

Јелена Милетић, ЦЕП, фацилитаторка
Мирела Обрадовић, ЦЕП, пројектна асистенткиња

Тема 1

Питање пореског оптерећења

- Паушално опорезивање је препознато као кључни проблем опорезивања у Србији превасходно из перспективе адвоката, где основица за паушално опорезивање не одговара реалности
- Истакнут проблем који је веома узнемирио државу, а то је злоупотреба паушалног опорезивања у циљу прикривања радног односа који је доминантан у ИТ сектору и одакле је почео да се шири
- Дат предлог да се паушални порез подигне на 65% на сва примања како би се избегла злоупотреба права у виду ангажовања предузетника паушалаца
- Србија нема капацитете за спровођење решења које би у наше законодавство унело одредбе које ће спречити злоупотребу паушала на начин да неће улазити у радноправне квалификације
- Решење лежи и у спречавању не лојалне конкуренције
- Укинути могућност послодавцима да нуде новозапосленима могућност да се региструју као предузетници и на тај начин примају већи нето износ
- Истакнут је проблем малог броја пореских инспектора за територију целе државе, њихово веома упитно знање енглеског језика, просек година,
- Наглашен проблем где у сукобу вредности на нивоу креирања јавне политике искаче интерес приходавања, а у циљу већих јавних прихода где је са друге стране економска активност, где се очигледно са таквом политиком сузбија ово мало економског живота који се догађа у Србији
- Истакнут проблем пробијања пореског режима нпр. адвокати који се региструју као предузетници, а запослени су у некој од адвокатских канцеларија
- Преписивање словеначког решења није добро решење за проблем у Србији јер се темељи на степену ангажовања прем асамо једном клијенту, где ако је однос 80% у корист једног клијента, тај се однос не третира као предузетнички већ се порез плаћа као да је у питању стални радни однос
- Предлог је да ако постоје неки релативно једноставни механизми који могу да помогну онда би њих требало узети у обзир и применити, у смислу да и порески инспектор почетник може исте да примени
- Анализа правца пореске реформе и сам порески систем треба гледати са стране предузетника
- Дат предлог да се са добијеним паушалним решењем и издавањем ПИБа изда и **БОБ** (претпостављам да је у питању ова скраћеница јер је више људи причало истовремено) број да би предузетник могао да себи уплати барем минимално здравствено како би исто могао да користи, јер за то не постоје никакве препреке да се решење о паушалном опорезивању макар оно било и аконтационо, доноси уз регистрацију предузетника, јер предузетник не мора унапред да зна колики ће му харач бити, али може тада када се основао.
- Ако желимо да будемо правно исправни, треба донети одлуку да се порези и доприноси плаћају од дана регистрације, односно, од дана добијања решења.
- Проблем није само оптерећење већ и начин администрирања пореза

Тема 2



Порески поступак и трошкови испуњавања пореских обавеза

- Омогућити предузетницима одлагање плаћања пореских обавеза на самом почетку пословања на годину или две
- Плаћање пензионих доприноса се не гледа као будуће улагање јер не постоји поверење у пензиони фонд
- Здравствени доприноси се перципирају као битни тек онда када се дође до ситуације дакод лекара мора да се иде, све до тад се они не преципирају на прави начин и не уплаћују на редовном нивоу
- Друга ствар која је јако битна јесте уставни проблем, за који је дат пример предузетнице која 4 месеца не може да уплаћује доприносе за здравствено осигурање због не добијања БОБ броја па самим тим и не могућности да користи уставом загарантовано право сваком грађанину ове земље, а то је право на здравствено осигурање и коришћење здравствених услуга, јер чак и ако неко каже, у реду укидамо доприносе користите приватно здравствено осигурање, то не може тек тако да се уради
- Изнет закључак да је кључ опорезивања предузетника, малих и средњих предузећа на терену доприноса
- Дат предлог да као што постоји могућност за додатно пензионо осигурање, исто тако да се омогући и за додатно здравствено осигурање, али да се на месечном нивоу износ који се уплаћује за обавезно здравствено осигурање дели на део који би се плаћао ПИО Фонду, док би се други део плаћао додатном здравственом осигурању

Тема 3

Утицај пореза на доношење одлуке о запошљавању

- Држава треба код предузетника да препозна и кроз неки подстицај покуша да реши потребу за непрекидним усавршавањем, да уочи и препозна да онај предузетник који се стално усавршава треба да добије одређену олакшицу у овом домену, зато што усавршавање кошта
- Држава треба да реши проблем категоризације предузетника на прави начин
- Регистрација друштава (ортачко, комадитно,...) је препозната као добар вид регистрације јер се одговорност дели, али као лош вид регистрације када се деси да један од ортака одлучи да напусти друштво и тако остави сва своја дуговања осталим члановима
- Испуњавање свих пореских обавеза је најлакше ангажовањем адекватног рачуновође који ће пре свега водити рачуна о прометима по рачунима да се не дешава да се прелази у категорију плаћања пдва у којем мора да се остане минимум две године
- Држава да онемогући људима који заврше тромесечни или шестомесечни курс за рачуноводство да отварају своје фирме
- Сарадања са пореском управом је на веома ниском нивоу јер уз постојеће прописе људи који су заполесни у пореској управи, а поготово порески инспектори нису елоквентни, често „не причају српски“, постављају се као диктатори, немају адекватно знање енглеског језика, ...
- Све грешке се пребацују на пореског обвезника, који има право на жалбе, али остаје ускраћен, јер због спорости система предузетник поновно плаћа цену
- Ако се већ планира нека промена цео принцип мора да се посматра из угла пореског обвезника, пореска администрација не може да буде потпуно не

одговорна, и финансијски и економски и правно, за начин на који раде, а да се сав тај терет пребацује на пореског обвезника

- Поверења у судове нема
- Електронска комуникација путем портала, а узимајући у обзир стање портала у држави неће бити добро решење за пореске обвезнике, али ако се електронска комуникација спроводи путем маила путем којег када би стигао одговор, он би имао вредност гарантног акта, при чему ако су путем тог маила стигле погрешне информације запослени у пореској управи који је маил послао добије отказ
- Да би се гарантни акт увео у порески систем мора да се мења закон о пореском поступку, при чему је веома упитно да ли је привреда спремна да плаћа за гарантни акт

Тема 4

Утицај пореза на доношење одлуке о улагању

- На самом почетку свог пословања предузетници углавном не размишљају о, нити су упознати са пореским оптерећењима
- Омогућити предузетницима одлагање плаћања пореских обавеза на самом почетку пословања на годину или две
- Прављење јавно корисних упутстава за примену одређених пореских закона, би била веома корисна пракса која мора да се спроводи на начин да се консултују предузетници експерти за ту област, који ће наћи за сврсисходно да произведу корисна, питка и не сувише дугачка упутства
- Овакво упутство потребно је ажурирати веома често, а у исто време у ово упутство уврстити све и једно питање и одговор на исто, које се појави било где на територији Србије
- Овакво упутство би требало бити правоснажније од закона, у смислу да ако се о такво упутство оглуши порески службеник, исти трпи одређене консеквенце
- Уколико држава жели да подстакне развој предузетништва, малих и средњих предузећа, онда треба саставити такво упутство које људи могу да разумеју, примене и користе
- Вредност едукативног материјала мери се његовом употребом и то је принцип који се мора узети као репер приликом израде упутства
- Кривичне пријаве због нађене грешке у пореској контроли (веће од милион динара) које су
- Ако порески инспектор дође, и открије порески прекршај већи од милион динара, аутоматски пише кривичну пријаву, иако је очигледно да никакво кривично дело није урађено већ је начињена грешка, је ситуација која је изузетно учестала и која је постала велики проблем, који се можда умањео пребацивањем другостепеног поступка у Министарство финансија, али анализа ефективности овога тек треба да се уради
- Подстицаји од стране државе су веома лош начин управљања ресурсима, па тако и подстицај да трошкови послодавца остану на истом нивоу, а да се запосленом омогући већа исплата нето зараде, јер подстицаји од државе никада не пролазе не кажњено
- Суштина прихватања било којег подстицаја којег нуди држава јесте да се види да тај подстицај заиста има учинка



- Предузетник у Србији има велики проблем са ликвидношћу, зато што има проблем са наплатом, има проблем са не поштовањем рокова, мора месечно да произведе и плати оно што је држави дужан, што често доводи до тога да морају да се узимају зајмови/кредити, што доводи до датног трошка, који не би био решен чак ни могућношћу одлагања плаћања пореских дацбина на тромесечном нивоу од почетка пословања

Записник са фокус групе на тему пореских реформи

Датум: 20.06.2019.

Време: 14:00 – 16:00

Место одржавања: Хотел Кристал Београд, Интернационалних бригада бр.9, сала Милева Марић

Присутни: Светислав Костић

Јасминка Варналијева, теам лидер

Виолета Ђорђевић, Јоил пумпа доо

Др. Наташа Драгојловић, консултанткиња

Јован Тутуновић, Еуропласт Интернационал доо

Ђорђе Лазић, Белит доо

Марија Дрезгић, консултанткиња

Владимир Михајловић, Нут Еноугх – производња кремова од коштуњавог воћа, предузетник

Вања Долапчев, консултант

Милош Ђинђић, консултант

Јелена Милетић, ЦЕП, фацитаторка

Мирела Обрадовић, ЦЕП, пројектна асистенткиња

Тема 1

Питање пореског оптерећења

- Ако се пореди пореско оптерећење у Немачкој, које је 30% и у Србији које је 15%, неповољније оптерећење је у Србији, при чему се мисли на оптерећење запосленог
- Велики је проблем за фирме генерално долазак пореских инспектора у пореску контролу, где они када дођу потпуно заустављају процес, седе у централној канцеларији и имају снагу мишљења, а не снагу одлуке, снагу делања
- Ако постоји преплата пдва, што је чест случај, а нешто се нпр. увози, царина каже, морате да платите и пдв на увоз робе, само зато што су они продужена рука државе, која сакупља порез у име државе
- За предузетнике тумачење пореског оптерећења зависи од количине производње, односно од самог пословања (у питању је класична рачуница, да ли се нешто у неком моменту више исплати или се уопште не исплати)
- Велики проблем за предузетника јесте пролажење кроз све три фазе (паушално до 6 милиона, преко 6 милиона и вођење књига и ПДВ-а) и улазак у пдв систем у којем мора да се остане минимално две године без обзира на даљи приход
- Доприноси за социјално осигурање су окарактерисани као плачка и дискриминација јер не постоји могућност избора да ли неко те доприносе жели или не жели да плаћа, мора да постоји могућности избора између обавезног и додатног здравственог осигурања



- Предузетницима би било од велике користи укидање плаћања пореза на добит у првом периоду пословања (прве две, три године).

Тема 2

Порески поступак и трошкови испуњавања пореских обавеза

- Када се неко региструје као предузетник, таквом врстом делатности омогућено му је лакше пословање, лакше евентуално гашење фирме, јефтиније је пословање, ...
- Полиса осигурања у случају штете би имала смисла на пољу консултантских услуга само уколико би зависила од уговореног посла и послодавца
- Пореске обавезе се испуњавају уредно и на време
- Пореским оптерећењем се углавном баве књиговође, али је систем мањкав и обзиром колико је издвојено новца за реформу пореског система, резултати уопште нису адекватни
- Сарадња са пореском управом је оцењена као добра, али је истакнуто да је проблем у друштву и превеликој и преобимној администрацији
- Потпуна дигитализација пореске управе је апсолутно могућа, али се то неће десити у скорије време
- Постоји велики проблем синхронизације и тзв. прекњижавања
- Постоји велико неповерење у судове

Тема 3

Утицај пореза на доношење одлуке о запошљавању

- Ако се неко регистровао као предузетник и своје пословање отпочео 1998. године, тада је тзв.порески систем био „савршен“ у смислу да ли се плати и кад се плати и колико, отписују се силне неке камате, инфлација поједе више од пола обрачунатог износа, ма идељано за почетнике у то време, а све се то дешавало јер у то време држава није живела од пореза.
- На самом почетку свог пословања ново регистровани пословни субјекти о порезима нису уопште размишљали и до сада није било непријатних искустава нити изненађења са том врстом оптерећења
- Истакнуто је да би било од значаја када би постојало питко и читко упутство које би објаснило шта, кад, колико се обрачунава, када се плаћа, кад се улази у обавезу плаћања пдва, ... али исто тако је истакнуто да би то требало да буде неко основно знање и основна упутства, у смислу појашњења основних појмова, јер ако би то било неко упутство које би ишло у танчине у објашњењима пореских дацбина то би аутоматски изазвало проблем у раду са књиговођама
- Књиговође су препознате као исти проблем на који је препознат проблем са пореском управом

Тема 4

Утицај пореза на доношење одлуке о улагању

- Потребно је креирати нове подстицаје који не треба да дирају бруто 2, односно да оставе исти трошак радне снаге послодавцу, али да омогуће повећање нето зараде запосленима, али да то зависи пре свега од гране делатности и стручности кадра
- Будућност земље лежи у малим предузећима, са малим бројем радника, велике ино фирме са великим бројем запослених су врло упитне



- Предузетници консултанти не желе стално запослење по појединим пројектима, јер им се више исплати, и више зарађују као паушалци, јер на тај начин могу да склопе више од једног уговора, а самим тим и да више зарађују на месечном нивоу
- Када је у питању подстицај са довођењем радне снаге, решење је у прогресивном опорезивању, у смислу ко има више нека плати више, ко има мање нека плати мање, али и да се почетници ослободе плаћања пореза до 2 милиона динара
- Држава је контрадикторна сама себи. Ако држава хоће мале предузетнике који су мотор ове државе, држава ту мора и да улаже. Ако држава хоће предузетнице труднице, треба да им да 300% док су на боловању, а не као сад, где је најгоре бити породиља предузетница, малтене без основних средстава за живот
- Постојање две категорије паушалног опорезивања, једне за мушкарце, а друге за жене где би жене плаћале мањи порез обзиром на њихов неравноправан положај у друштву, није решење
- Држава треба да даје подједнаке шансе свим категоријама друштва, а кад је пореска политика у питању дати једнаке услове свима
- Порески подстицаји за усавршавање би битно утицали на пословање, јер би пословно улагање могло да се планира унапред