PORESKA POLITIKA I EFEKTI OPOREZIVANJA U REPUBLICI SRBIJI

Nemanja Gogić
Elektroprivreda Srbije
Beograd, Srbija
gogicn89@gmail.com

Apstrakt

Poreska politika je u predhodnom periodu bila tema analize i rasprave u široj naučnoj i stručnoj javnosti. Efekti oporezivanja mogu biti dijametralno suprotni od ciljeva oporezivanja. Savremena privreda, poresku politiku vidi kao osnovnu polugu razvoja stabilizacije i socijalne politike. Delovanje javnih prihoda i javnih rashoda kao i javni dug postali su najmoćniji oblik državnog intervencionizma. Zemljama u razvoju najdominantniji porezi za prikupljanje javnih prihoda su direktni porezi, dok u ekonomsko razvijenijim zemljama najdominantniji su indirektni porezi. Cilj istraživanja je da ukažemo naučnoj i stručnoj javnosti kakav značaj imaju poreske politike i njeni efekti na privredni i ekonomski razvoj Republike Srbije. Rezultati istraživanja pokazuju da uspešnom poreskom politikom možemo ublažiti makroekonomsku neravnotežu tj. smanjili bi spoljnotrgovinski deficit, smanjila bi se poreska evazija i siva ekonomija. Poreski sistem se značajno promenio u poslednjoj deceniji, ali ne i dovoljno, a sve zbog harmonizacije poreske politike sa Evropskom unijom.

Ključne reči: poreska politika, efekti oporezivanja, poreska evazija, siva ekonomija.

TAX POLICY AND EFFECTS OF TAXATION IN THE REPUBLIC OF SERBIA

Apstract

In the previous period, tax policy was the topic of analysis and discussion in the wider scientific and professional public. The effects of taxation can be diametrically opposed to the objectives of taxation. The modern economy sees tax policy as the basic lever for the development of stabilization and social policy. The operation of public revenues and public expenditures, as well as public debt, have become the most powerful form of state interventionism. In developing countries, the most dominant taxes for collecting public revenues are direct taxes, while in more economically developed countries, indirect taxes are the most dominant. The aim of the research is to point out to the scientific and professional public the importance of tax policies and their effects on the economic development of the Republic of Serbia. The results of the research show that with a successful tax policy we can alleviate the macroeconomic imbalance, ie. it would reduce the foreign trade deficit, reduce tax evasion and the gray economy. The tax system has changed significantly in the last decade, but not enough, all because of the harmonization of tax policy with the European Union.

Keywords: tax policy, tax effects, tax evasion, gray economy

JEL code: E60, F45

UVOD

Opšte poznato je da države u tranziciji vaze za stranim kapitalom kako bi ubzale svoj privredni razvoj. Preduslovi za privlačenje stranog kapitala su: nezavisnost i efikasnost društvenih institucija, funkcionisanje i efikasnost pravnog sistema, reforma poreskog sistema, razvijena infrastruktura. Poreski sistem je jedan od elemenata privrednog ambijenta koji utiče na priliv stranih investicija i na privredni rast. Osnovni element makroekonomskog i mikroekonomskog sistema predstavlja poreski sistem. Makroekonomski sistem treba da obezbedi prikupljanje dovoljnog iznosa javnih prihoda radi pokrića javnih rashoda, kao i realizovanje mnogo drugih makroekonomskih ciljeva (stabilnost cena, održivi privredni rast, puna zaposlenost i ravnoteža platnog bilansa). Sa mikroekonomskog stanovništva, kao pojedinačnog obveznika, oporezivanje podrazumeva utvrđivanje relativnog poreskog limita, odnosno takvog nivoa poreskog opterećenja, da bi svako dalje povećanje poreza prouzrokovalo poremećaje u privredi, poput smanjenja akumulativne sposobnosti preduzeća, isčezavanje ekonomskih podsticaja, pokretanje i pospešivanje inflacije troškova, povećanje poreske evazije. Poreskom politikom država i njeni subjekti mogu lako i efikasno da deluju na brži ekonomski i privredni rast. Subvencijama, poreskim olakšicama i oslobođanjem plaćanja poreza država može delovati na poboljšanje i razvitak ekonomsko zaostalih područja, sprečavanje preteranog razvitka pojedinačne grane industrije, podsticati akumulaciju i produktivnost rada, ujednačavati uslove privređivanja, uravnotežiti spoljnotrgovinski i platni bilans, stimulisati globalni, regionalni i strukturani razvoj zemlje, smanjiti socijalne razlike i podržavati izgradnju naučno - obrazovne institucije, socijalnu i zdravstvenu infrastrukturu i dr. Cilj istraživanja je da ukažemo naučnoj i stručnoj javnosti kakav značaj imaju poreske politike i njeni efekti na privredni i ekonomski razvoj Republike Srbije. Predmet mog istraživanja je taj da uspešnom porekom politikom možemo poboljšati ekonomski rast i razvitak zemlje, kao i sve veći broj stranih direktnih investicija.

PORESKA POLITIKA I EFEKTI OPREZIVANJA - TEORIJSKI PRISTUP

Sama definicija poreske politike označava skup mera i propisa kojim javna vlast sprovodi politiku oporezivanja određenih grupa, dohotka poslova i sl. kojima putem poreskih opterećenja ili oslobođenja i olakšica može stvoriti određene socijalne, ekonomske, razvojne, stabilizacije, političke i druge ciljeve u određenom periodu [1, str.29]. Postoje dve osnovne grupe ciljeva koje se može postići oporezivanjem, a to su: fiskalni i nefiskalni ciljevi. Fiskalni ciljevi oporezivanja predstavljaju primarne ciljeve i oni podrazumevaju da je oporezivanjem neopohodno prikupiti dovoljan iznos finansijskih sredstava neopohodnih za podmirivanje različitih javnih rashoda.

Nefiskalni ciljevi pojavljuju se početkom 20. veka i oni se vezuju za efekte koje se porekom politikom postižu u područjima ekonomskog i društvenog života. Nefiskalni ciljevi oporezivanja su takvi ciljevi, koji prema finansijskoj teoriji i politici, trebalo ostvariti preko delovanja poreza u sveri ekonomske politike, stabilizacije, regulisanja domaće potrošnje, visine i strukture i zaposlenosti [13, str. 464]. Nefiskalni ciljevi oporezivanja mogu biti različiti: ekonomski, socijalni, politički, zdravstveni, demografski i kulturni i dr. Dve su najznačajnije grupe nefiskalnih ciljeva: ekonomski i socijalno-politički. Ekonomski ciljevi se dalje mogu podeliti na: mikroekonomske i makroekonomske ciljeve. Mikroekonomske ciljevi su brojni, ali je njihova suština da se svode na konkretnu podršku određenom subjektu (fizičkom ili pravnom licu) u realizovanju njihovih ekonomskih aktivnosti. Na primer, može biti zaštita pojedinih privrednih grana, tako da država uvodi različita poreska oslobađanja kako bi stimulisala njihov razvoj, zatim država može stimulisati i različite investicije. Makroekonomske ciljevi oporezivanja realizuju se delovanjem na osnovne makroekonomske agregate: puna zaposlenost, stabilnost cena, uravnotežen platni bilans [10, str. 216]. Ukoliko država vodi poresku politiku usmerenu na smanjenje poreskog opterećenja, država vodi ekspanzivnu poresku politiku. S druge strane, ukoliko je tražnja veća od ponude, merama poreske politike deluje se u pravcu smanjenja potrošnje. Ovakav cilj se ostvaruje povećanjem poreskog opterećenja kod postojećih poreza, smanjenje poreskih oslobađanja i olakšica. Poreska politika usmerena na povećanje poreskog opterećenja generalno predstavljaju restriktivnu poresku politiku. Druga grupa nefiskalnih ciljeva predstavljaju ciljevi sa socijalnom političkom konotacijom tzv. socijalno politički ciljevi. Njihov smisao ogleda se u nastojanju države da smanji razlike u materijalnom i socijalnom položaju poreskih obveznika. U tom smislu porezi se upotrebljavaju kako bi se smanjenjem rizika i materijalni položaj poreskih obveznika ublažila napetost u društvu čiji je koren u neravnomernoj raspodeli dohotka i imovine. Ciljevi ove vrste najčešće se postižu diferencijalnim oporezivanjem prometa i imovine (manje poresko opterećenje za proizvode koji su od egzistencionalne važnosti - mleko, hleb, ulje i sl. kao i zdravstvene i obrazovne usluge) u standardnim oblicima, poreskim kreditorima i poreskim oslobađanjima [10, str. 217]. Poresku politiku određuju subjekti ekonomske politike, odnosno država i njeni organi, od centralnih ka lokalnim. Poreski (fiskalni) sistem Republike Srbije činili su sledeći zakoni: Zakon o poreskom postupku i poreskoj administraciji, Zakon o porezu na imovinu, zakon o akcizama, zakon o porezu na dohodak građana, Zakon o jednokratnom porezu na ekstra dohodak i ekstra imovinu stečene iskorišćavanjem posebnih pogodnosti, Zakon o uslovnom otpisu kamate i mirovanje poreskog duga, Zakon o porezu na premije neživotnog osiguranja, Zakon o porezu na dobit pravnih lica, Zakon o otpisu kamate na dospele obaveze po osnovu određenih poreza i doprinosa za obavezno socijalno osiguranje, Zakon o fiskalnim kasama, Zakon o porezu na dodatnu vrednost, Zakon o porezima na upotrebu, držanje i nošenje dobara. Poresku politiku određuju subjekti poreske politike, odnosno država i njeni organi od centralnih do lokalnih. Subjekti ekonomske politike raspolazu ovlašćenjima uvođenja poreza, i drugih javnih prihoda i određivanje njihovog parametra. Koliko nivoa, subjekti će sprovesti suverenitetom i u kojem obimu će biti u jednoj državi, zavisi od društvenog, političkog, ekonomskog uređenja. Poreska politika ima spektar uticaja u odnosu na ekonomsku i socijalnu

politiku jedne države [2.str.65]. Njihovom primenom realizuju se tri bitne funkcije poreske politike i to:

- 1) Stabilizaciona,
- 2) Alokativna,
- 3) Redistributivna.

1. Stabilizaciona funkcija poreske politike ima za cilj podsticanje i očuvanje pune zapošljenosti, odnosno smanjenje nezapošljenosti, zatim održavanje stabilnog nivoa cena i uravnoteženje platnog bilansa zemlje. Stabilizaciona poreska politika ima dvostruki značaj, što zavisi od privredne ravnoteže. Ako je privreda u stanje deflatorne neravnoteže, tada je uloga stabilizacione poreske politike da postiče tražnju u privredi, što će se ostvariti kroz brojna smanjenja u poreskoj preraspodeli lične, a naročiti investicione tražnje i potrošnje. Stabilizaciona poreska politika sastojaće se u naporima da se preko odgovarajućih poreza i elemenata poreza zahvati jedan deo tražnje. Da bi ova poreska politika ostvarila svoju punu funkciju, predhodno treba da se utvrdi karakter inflacije i da se u skladu sa tim planira određene mere, kao što je određivanje poreske stope, određeni poreski podsticaji i sl.
2. Alokativna funkcija poreske politike ogleda se u alokaciji i korišćenju proizvodnih faktora. Stimulisanje investicionih aktivnosti država može podstaći smanjenjem poreskih stopa na dobit preduzeća određenih grana, ostvarujući tako njegov veći deo za ulaganje u proširenu reprodukciju. Stimulisanje privrednog razvoja, merama poreske politike treba podsticati akumulaciju kao primarnu ekonomsku kategoriju. Podsticati investicije po privrednim granama, oblastima i regionima. Za ostvarivanje ovih ciljeva i zadataka poreske politike uvode se razna poreska oslobođanja i porekse olakšice, pri čemu se mere treba koordinirati sa ostalim merama ekonomske politike.
3. Redistributivna funkcija često se ističe kao njena izvorna funkcija zato što je sadržana u karakteru njenih instrumenata. Ova funkcija se ostvaruje dejstvom instrumenata poreske politike kojim se podstiče korekcija odnosa iz primarne raspodele. Uz redistributivnu funkciju ostvaruje se i socijalna funkcija, koja u savremenim privredama ima značajno mesto. Ova funkcija vrši preraspodelu nacionalnog dohotka između različitih društvenih slojeva. Subjekti ekonomske politike, znajući da oporezivanje izaziva promene određenih ciljeva [2. Str 66].

Efekti oporezivanja mogu izazvati kod poreskog obveznika reakciju na pokušaj države da mu umani poresku snagu [3.str.28]. Prva faza nakon uvođenja poreskog oblika ili povećanje poreskih stopa već postojećih poreza, obveznik će reagovati tako što će nastojati da zaštiti, pa će se okrenuti ka supstitutu koji nije oporezovan ili je blaže oporezovan. Ova pojava se naziva signalna dejstva poreza ili supstitucija u ućem smislu, odnosno označavamo je kao efekat supstitucije. Druga faza, ako već nije mogao da izbegne pod udar poreza, obveznik plaća porez, ali nastoji da ga ekonomski ne snosi, odnosno da svoj poreski teret prevale na neko drugo lice sa kojim je povezan u poslovnom ciklusu. Ovi efekti su u literaturi poznati kao cenovni efekti. Treća faza nastupa nakon snošenja poreskog tereta kada dolazi do prilagođavanja učesnika, odnosno do promene u ekonomskim veličinama kao što su ponuda rada, štednja,

zaposlenost i nivo cena. U ovoj fazi nastaju efekti stimulacije. Efekti oporezivanja mogu se podeliti na makroekonomske i mikroekonomske efekte oporezivanja. U mikroekonomske efekte oporezivanja delimo na – efekte supstitucije i cenovne efekte, a efekte stimulacije i dohodka u makroekonomske efekte oporezivanja [4.Str.40]. Najopasniji i najteži oblici kršenja poreskih zakona koji nanose najteže poslednice, odnosno najviše štete društvenoj zajednici predstavljaju poreska krivična dela [5.str.7]. Osnovu poreskih krivičnih dela bez obzira o kom obliku se ispoljava, u konkretnom slučaju čine različite pojavne manifestacije poreske evazije, posebno kada ima u vidu da evazija poreza predstavlja ujedno i najznačajniji oblik sive ekonomije. Siva ekonomija se praktično može pojaviti u različitim oblicima delatnosti kao što su: proizvodnja i promet roba i usluga, spoljnotrgovinsko poslovanje, devizno poslovanje, tržište rada i radni odnosi, građevinarstvo, stambeno komunalne delatnosti, promet nepokretnosti i drugih dobara. Razni oblici i vidovi poreske evazije, odnosno načini izbegavanja poreza i naplaćivanje poreza i drugih propisanih dažbina predstavljaju, protivpravnu i opasnu delatnost pojedinca ili grupe kojima se ugrožava obnovni fiskalni interesi društva. Opređenje poreskih obveznika da u potpunosti ili delimično izbegnu plaćanje poreza i drugih doprinosa zavisi u prvom redu od inteziteta otpora plaćanja poreza [6. Str.379]. Intezitet otpora zavisi od više elemenata koji se mogu svesti na:

1. Visini poreskog opterećenja
2. Namena trošenja sredstava prikupljenih porezom,
3. Poreski oblik,
4. Mišljenje javnosti da li je porez povećan ili nije [3.Str.450].

Postoje i dva oblika poreske evazije:

- 1) Zakonska ;
- 2) Ne zakonska evazija;

Zakonska evazija, postoji u slučaju da se pojedinci kao poreski obveznici, istina, kreću u opštim okvirima, koji su postavljeni na osnovu zakona ili drugih opštih propisa iz oblasti fiskalnog ili poreskog sistema, ali pri tome mora na različite načine da pokuša izbeći u potpunosti ili delimično plaćanje poreza i drugih propisa. Ovo je naročito slučaj u onim sistemima kada se zbog brzih i naglih radikalnih promena u sveri privrednog poslovanja u zemlji i inostranstvu, a sami poreski propisi se menjaju kako bi se prilagodili novim društvenim, pravnim i privrednim okvirima [7.str.116]. Postupke pomoću kojih, poreski obveznik izbegava plaćanje poreza su: promenom mesta prebivališta, smanjenje ili odustajanje od potrošnje oporezivih proizvoda ili usluga, pronalaženje praznina u zakonu.

Ne zakonitom evazijom pojedinac kao poreski obveznik dolazi pod udar zakona i kaznene represije. U ovom slučaju dolazi da kršenje propisa u većoj ili manjoj meri, pri čemu se nanose neposredne, direktne štete društvenoj zajednici. Ovde se radi, o protivpravnim, protivzakonitim, nedopuštenim i kažljivim delatnostima upravljanim, direktno protiv fiskalnog sistema zemlje. Ne zakonita evazija može se javiti u dva oblika: poreska utaja, krijumčarenje. Osnovno fiskalno krivično delo u sistemu Republike Srbije je poreska utaja [17.str 142]. Ovo krivično delo u pravnom sistemu Republike Srbije od 1 januara 2006 godine bilo predviđeno u članu 229 KZ., a od novembra 2006 u članu 225 Krivičnog zakonika. Prema tom članu krivičnog zakona

stoji davanje lažnih podataka o stečenim prihodima, predmetima ili drugim činjenicama koje su od uticaja na utvrđivanje obaveza ili ne prihvatanje istih u slučaju obavezne prijave ili u prikupljanju podataka koje se odnose na utvrđivanje navedenih poreskih obaveza u nameri da se za sebe ili drugog u potpunosti ili drugih propisanih dažbina ako visina izbegnutog plaćanja poreza prelazi iznose od 500000 (ranije 150000 dinara) [7.str 118]. Cenovni efekti oporezivanja predstavlja postupak u kome se putem cenovnih efekata vrši faktička raspodela poreskih propisa. Ovde je karakteristično da državna blagajna nije oštećena, jer je planirani iznos poreza plaćen. Kod cenovnog efekta oporezivanja postoje četiri faze kroz koje prolazi: reperkusija, perkusija, incidencija i difuzija [4.str 58].

PORESKA POLITIKA U REPUBLICI SRBIJI

Reforme poreskog sistema u Srbiji u predhodnoj deceniji, ušao je u žižu naučne i stručne rasprave. Poreski sistem je značajno reformisan, ali intezitet reformi je bio različit. Najznačajniji napredak je ostvaren u slučaju poreza na potrošnju, nešto manje u slučaju oporezivanje dohotka, a najskromnije reforme su učinjene u oporezivanju imovine. Pravac promena u poreskom sistemu je smanjenje fiskalnog opterećenja radi povećanja potrošnje [8,str.4]. Negativni proizvodni jaz koji je bio evidentiran u predhodno par godina, nije omogućio sprovođenje fiskalne konsolidacije. Prema fiskalnoj strategiji Vlade Republike Srbije, određeni unutrašnji i spoljni faktori su obeležili efekte fiskalne konsolidacije, gde se pre svega misli na poboljšanje efikasne naplate poreskih prihoda, relaksaciju montarne politike NBS, povoljno međunarodno okruženje, kao i relativno niske vrednosti fiskalnih multiplikatora.

Slika 1: Ukupni prihodi i donacije u periodu 2016-2020

Opis	Izvršenje	Procena	Projekcija		
	2016	2017	2018	2019	2020
JAVNI PRIHODI	43,2	43,9	42,4	41,8	41,1
Tekući prihodi	43,0	43,7	42,0	41,5	40,8
Poreski prihodi	37,2	38,4	38,4	37,0	36,6
Porez na dohodak građana	3,6	3,7	3,7	3,6	3,5
Porez na dobit pravnih lica	1,9	2,5	2,5	2,0	2,0
Porez na dodatu vrednost	10,6	10,7	10,7	10,5	10,4
Akcize	6,2	6,3	6,3	5,8	5,6
Carine	0,9	0,9	0,9	0,9	0,9
Ostali poreski prihodi	1,6	1,6	1,6	1,5	1,4
Doprinosi	12,4	12,7	12,7	12,7	12,7
Neporeski prihodi	5,8	5,3	5,3	4,5	4,2
Donacije	0,2	0,2	0,2	0,3	0,3

Izvor: Vlada Republike Srbije (2017), *Fiskalna strategija za 2018 godinu sa projekcijama za 2019 i 2020*. Str. 53.

Tokom celog srednjoročnog perioda, porez na dohodak projektovan je na nivou od 3,5%. Preovladavajući oblik poreza na dohodak je porez na zarade, tako da su kretanje mase zarada i zaposlenosti glavni faktori koji utiču na kretanje ovog poreskog oblika. Mere koje će uticati na nivo u oporezivanje zarada su smanjenje doprinosa na nezaposlenost i povećanje minimalne zarade. Stopa doprinosa za nezaposlenost se smanjila sa 1,5% na 0,75%, odnosno ukida se doprinos za osiguranje od nezaposlenosti na teret poslodavca. Smanjenje prihoda države po ovom osnovu iznosi oko 12 mild. dinara, ali s obzirom da se na nivou opšte države, ostvaruju uštede po osnovu smanjenja bruto zarada, neto efikat na fiskalni rezultat je manji i iznosi oko 9 mil. dinara ili 0,2% BDP [15, str 28]. Najveći oblik sive ekonomije ostvaruje se u porezu na dohodak. Znatno broj neprijavljenih radnika i isplate zarada “na ruke”. Smanjenje poreza bi mogao da bude u 2020 godini oko 20 mil. dinara. Povećanjem plata i penzija u 2019 godini pratilo bi stopu privrednog rasta i nakon opterećivanja raspoloživih sredstava za prioritetne oblasti javnih investicija čija je realizacija moguća u 2020 godini. Usvajanjem rebalansa budžeta u 2019 godini koji bi predvideo povećanje plata u državnom sektoru, fiskalni prostor za smanjenje poreza bi se prepolovio na 10 mil. dinara. Poreske stope u Srbiji su trenutno niže od proseka regiona Istočne i Centralne Evrope, a osetno niže u odnosu na zemlje Zapadne Evrope. Porezi na dodatnu vrednost opterećuje domaću potrošnju, dok su izvoz i investicije izuzete iz investicije. Ovaj poreski oblik ne umanjuje međunarodnu konkurentnost srpske privrede. Trenutna stopa poreza na dobit preduzeća u Srbiji od 15%, je usklađena sa poreskom stopom regiona i ne predstavlja značajnu prepreku u privrednom rastu u Srbiji. Optimalni put za smanjenje poreskog opterećenja koja bi podstakla privrednu aktivnost predstavlja smanjenje poreza na zarade. Smanjenjem troškova radne snage bi domaću privredu učinila konkurentnijom u odnosu na zemlje regiona [14, str.23].

Slika 2. Poreske stope u Srbiji i zemljama okruženja

Država	Porezi i doprinosi na zarade	PDV	Porezi na dobit
Bugarska	52	20	10
Češka	78	21	19
Hrvatska	67	25	18
Mađarska	79	27	9
S.Makedonija	48	18	10
Rumunija	75	19	16
Slovačka	78	20	21
Slovenija	78	22	19
Crna Gora	68	21	9
Prosek CIE	69	21	15
Srbija	62	20	15

Izvor: *Obračun fiskalnog saveta na osnovu zvaničnih nacionalnih statistika*

Smanjenje stope socijalnog doprinosa jednako se rasterećuje za sve zarade, dok se povećanjem ne oporezivog cenzusa najviše rasterećujuće minimalne i ispod prosečne zarade. Povećanje Neoporezivog cenzusa, opterećenje prosečne zarade bi se smanjio sa 62% na 60%, dok bi u slučaju minimalnih zarada sa 58% smanjena na 53%. Na ovaj način bi došlo do progresivnog rasterećenja zarada, gde bi najveće rasterećenje osetili poslodavci i radnici sa niskim i ispod prosečnim zaradama. PIO doprinosi u 2020 godini treba da se smanje za 0,5%, sa 26% na 25,5%. Kao i da se neoporezivi cenzus marginalno povećava sa 15300 na 16300 dinara [14, str.24].

Stabilnost fiskalne politike jedan je od najvažnijih ciljeva u narednom periodu, tačnije od 2020 godine, jer se očekuje smanjenje učešća javnog duga. Ovakav okvir predviđa deficit opšte države na nivou od 0,5% BDP uz blagi pad učešća javnog duga koji se očekuje da bude oko 56%.

Slika 3: Učešće javnog duga u bruto domaćem proizvodu Republike Srbije

Javni dug RS/BDP (%)	GODINA													
	2005	2006	2007	2008	2009	2010	2011	2012	2013	2014	2015	2016	2017	Decembar 2018.
	47,6	33,9	27,9	26,8	30,9	39,5	42,8	52,9	56,0	66,2	70,0	67,8	57,9	53,8

Izvor: *Ministarstvo finansija (2018), Uprava za javni dug*

Grafikon 1: Učešće javnog duga u bruto domaćem proizvodu Republike Srbije

Izvor: *Ministarstvo finansija(2018), Uprava za javni dug*

Prema strukturi rekapitulacije, vidimo izuzetno povećanje javnog duga koji se u periodu od 2008- 2016 godine udvostučio. Struktura kamatnih stopa na javni dug na dan 31.12.2018, prema podacima Upave za javni dug je: 81,21% javnog duga je po fiksnoj kamatnoj stopi, dok je 18,79% prema varijabilnoj kamatnoj stopi. Najveći dao varijabilne kamate vezan je EURIBOR, pa za LIBOR I referentnu kamatnu stopu NBS.

Slika 4: Stuktura kamatnih stopa Javnog duga Republike Srbija na dan 31.12.2018

Javni dug ukupno	100,00%
Fiksne kamatne stope	81,21%
Varijabilne kamatne stope	18,79%
EURIBOR i LIBOR EUR	14,74%
LIBOR USD	0,98%
LIBOR CHF	0,30%
LIBOR GBP	0,02%
LIBOR JPY	0,03%
STIBOR	0,01%
NIBOR	0,02%
CIBOR	0,02%
BELIBOR	0,00%
NBS Referentna stopa	0,10%
Specijalna prava vučenja	2,05%
Ostale *	0,53%
EURIBOR i LIBOR EUR	78,42%
LIBOR USD	5,20%
LIBOR CHF	1,60%
Ostale *	14,78%
Ukupno	100,00%

Izvor: *Ministarstvo finansija(2018), Uprava za javni dug*

Da bi se ostvarile ove projekcije, neophodno je u okviru poreske politike sva neophodna usaglašavanja sa zakonima i direktivama Evropske unije kao i na adekvatan način izvršiti sve pripremne radnje koje će blagovremeno dovesti do reforme javnih preduzeća. Predviđeno je da u ovom periodu porez na dohodak građana bude na nivou od 3,6%. Ovde se pre svega misli na porez na zarade, gde se očekuje povećanje ne oporezivog iznosa od 11790 na 15000 dinara. Plan da u 2020 godini prihodi na na dobit pravnih lica bude oko 2% BDP. Prihodi od poreza na dodatnu vrednost očekuje se blagi pad učešća poreza u BDP, a kao glavni razlog jeste projekcija privatne potrošnje koja će sporije rasti u odnosu na nominalni rast BDP. Smanjenje prihoda od PDV u ukupnom BDP će se smanjiti na nivou od 10,4% [9.str.106].

Slika 5: Ukupni rashodi u periodu od 2016 do 2020 godine.

Opis	Izvršenje	Procena	Projekcija		
	2016	2017	2018	2019	2020
JAVNI RASHODI	44,5	43,2	43,1	42,3	41,6
Tekući rashodi	40,3	39,2	38,9	38,2	37,7
Rashodi za zaposlene	9,8	9,8	9,8	9,7	9,6
Kupovina robe i usluga	6,7	6,8	7,0	7,0	7,0
Otplata kamata	3,1	2,7	2,5	2,3	2,1
Subvencije	2,6	2,4	2,4	2,3	2,2
Socijalna pomoć i transferi	16,8	16,2	15,7	15,5	15,3
od čega penzije	11,6	11,2	11,1	11,0	11,0
Ostali tekući rashodi	1,3	1,3	1,4	1,4	1,4
Kapitalni rashodi	3,3	3,0	3,6	3,7	3,7
Neto budžetske pozajmice	0,1	0,3	0,1	0,1	0,1
Otplata po osnovu garancija	0,9	0,6	0,4	0,3	0,1

Izvor: Vlada Republike Srbije (2017), *Fiskalna strategija za 2018 godinu sa projekcijama za 2019 i 2020. Str. 56*

Na osnovu mera fiskalne konsolidacije predviđeno je proširenje fiskalnog prostora, što će dovesti do povećanja zarada u iznosu od 35 milijardi dinara. Nakon što je u toku 2014 godine donete uredbe o smanjenju zarada i zabrani zapošljavanja u javnom sektoru, došlo do pada učešća zarada u BDP sa 12% na 9,8% u 2017. Koliko je uspešna fiskalna konsolidacija može da se primeti na osnovu smanjenja rashoda za kamate, c obzirom da je trenutno 2,7% BDP –a, a projekcijom je 2,1%. Kraje 2008 i tokom 2009 došlo je do pogoršanja fiskalne pozicije Srbije. I pored značajnih ušteda na rashodnoj strani, pad u prihodima države nije mogao biti kompezovan. Kao rezultat toga jeste i povećanje fiskalnog deficita sa 2.5% BDP na 4.5% BDP u 2009 godini. Povećanje fiskalnog deficita u kratkom roku, je bila opravdana mera s obzirom na značajnu ekonomsku kontrakciju i eksterno prilagođavanje koje je brže od projektovanog. Krajem 2012 došlo je do promene opšte stope poreza na dobit. Očigledno je da najveću stopu imaju najrazvijenije zemlje Evrope, pri čemu se to ne odražava negativno na ukupne prihode po obnovu ovog poreza [9.str.109]. Iako je došlo do porasta stope poreza na dodatnu vrednost na 20%, Srbija je i dalje u sredini liste u odnosu na zemlje Evrope. Da bih se smanjilo fiskalno opterećenje, omogućilo lakše poslovanje, poboljšala likvidnost privrednih subjekata ali i smanjila poreska evazija, izvršene su: izmene u pogledu plaćanja PDV po realizaciji za obveznika koji imaju manje od 50 miliona dinara prometa godišnje, obaveznog ulaska u sistem PDV povećanjem sa 4 na 8 miliona dinara, produženjem rokova za podnošenje poreske prijave. Važno je obratiti pažnju na smanjenju sive ekonomije, s obzirom da su dosadašnji rezultati u suzbijanju ove pojave više nego očigledni. Obim sive ekonomije je danas na nižem nivou nego pre pet godina, kod registrovanih privrednih subjekata, u pogledu prometa proizvoda i isplate zarada, siva ekonomija je smanjena sa 21,2% u 2012 godini na 15,4% BDP u 2017 godini. Poboljšanje poslovnog ambijenta i makroekonomska stabilni rast registrovan BDP –a, oporavak tržište rada, kao i unapređenje rad inspekcija, oštija kaznena politika, i efikasna naplata poreskih prihoda doprinele su smanjenju sive ekonomije [17, str. 13]. U 2007 godini sa 16,9% registrovanih privrednih subjekata bavilo se nekim vidom sive ekonomije, u odnosu na 2012 godinu, kada je takvih preduzeća bilo 28.4%. Posmatrano prema oblicima ne formalnog poslovanja, približno jedna desetina privrednih subjekata (10,8%), ima ne formalno zaposlenje, dok 6,9% obavlja plaćanja u gotovini, iako su obveznici PDV. S druge strane, po oceni privrede, učešće ne registrovanih preduzeća u njihovoj delatnosti iznosi 17,2%. Prema ovom podatku može se zaključiti da skoro svako treće preduzeće posluje u sivoj zoni. Očekivanja privrednih subjekata u pogledu verovatnoće otkrivanja nelegalnog poslovanja percepcija težine sankcija su sada na značajnom višem nivou u odnosu na period od pre 5 godina. Verovatnoća da će privredni subjekti snositi sankcije zbog poslovanja u sivoj ekonomiji u 2017 iznosi 24,1%, što je za dve trećine više u odnosu na 2012, kada je iznosila 14,5%. U 2018 ostvaren je fiskalni suficit od 32 mil. dinara. Bolji fiskalni rezultat u 2018 godini u najvećoj meri se duguje boljoj naplati prihoda. Ukupni prihodi sektora države u posmatranom period su veći za 89,7 mil. dinara od prvobitno zvaničnog plana. Ukupna prihod od poreza na dobit je veći u odnos na plan za 16,8%. Ukupna profitabilnost privrede u 2017 godini koja služi kao osnovica za oporezivanje u 2018, porasla je za 24.7%. da bih se smanjila siva ekonomija i poboljšala naplata poreza privredni subjekti su sproveli niz mera: Napredak u smanjenju administrativnog tereta

poslovanja, organizovano jačanje za suzbijanje sive ekonomije, unapređenju poreske kulture [17, str 15]. Drugi i možda značajniji ispit koja poreki sistem Srbije treba da položi, jeste harmonizacija poreske politike sa evropskom unijom. Poreska harmonizacija nije jednostavan i lak posao. Harmonizaciju poreza nije lako sprovesti u delo. Ono predstavlja vrlo složen i kompleksan proces. Ukoliko zemlje članice propuste da elimišu fiskalne prepreke koje sprečavaju da evropske kompanije slobodno šire i obavljaju poslovne aktivnosti širom Evropske Unije. Širenjem međunarodnog tržišta, povećava se obim međunarodne razmene i intenziviranjem međunarodnih tokova kapitala neminovno dolazi i do većeg preklapanja i sukoba nacionalnih poreskih sistema, što se, između ostalog, ogleda u sve raširenijoj pojavi dvostrukog oporezivanja. U uslovima otvorenosti tržišta prema različitim zemljama, sledom teritorijalnog principa, svakoj zemlji se daje za pravo da oporezuje dohodak ostvaren na području, a istovremeno se u oporezivanju primenjuje jedan drugi koncept tj. koncept rezidenstva prema kojoj bi trebalo oporezivati njihov ukupni dohodak, ne samo ostvaren u zemlji već ostvaren i u inostranstvu. Pristupu pregovora o pridruživanju Evropskoj uniji, fiskalne reforme su ograničene na postizanje dovoljnog stepena koordinacije za sprečavanje poreske evazije i dvostrukog oporezivanja jedinstvenom tržištu [11.Str.7]. Smanjenje postojećih rizika u ovom sistemu oporezivanja doprinosi smanjenje nezaposlenosti, stabilizaciju i privredni razvoj. Usklađivanje poreza, evropska komisija počela je još 1967 godine, gde je usvojila program za usklađivanje neposrednog poreza, čime je jasno izrazila stav i težnju za harmonizacijom poreza na dohodak i porez na dobit preduzeća [12.str.48]. Problem se svodi na raspodelu poreske osnovice u slučajevima kada su pojedini delovi kompanije locirani u različitim državama. U takvim slučajevima teško se odlučiti gde plaćati porez. Postoje različite mogućnosti selidbe poreske osnovice i njenog usmeravanja prema onoj državi gde je poreska stopa najniža. Najčešće se koriste „transferne cene“, umanjene kapitalizacije ili diskriminatorni način različito dele režiske troškove. Reč je zapravo o veštačkom povećanju ili smanjenju inputa u transakcijama između različitih delova iste multinacionalne kompanije, lociranih u različitim zemljama, nezavisno o tome je li zbog poreskih podsticaja korisno smanjiti ili povećati profit kao osnovicu oporezivanja u zemlji domaćina. Cilj je da poreskom arbitražom minimizira ukupan profit kao osnovicu oporezivanja a samim tim i poreska obaveza kompanije kao celine [11,str 8]. Sve tri pomenute poreske arbitraže ne zahteva nikakvu selidbu kapitala, nego samo selidbu poreske osnovice. Od pojave poreske evazije zemlje nastoje zaštititi i unilateralnim merama i bilateralnim sporazumima radi dvostrukog oporezivanja. Najjednostavniji vid poreske utaje nastaje kada se ne pojavi nabavka iz druge zemlje – članice. Kupac nabavlja proizvode iz druge zemlje – članice, ali ovu novu ne evidentira i ne prikazuje u svojoj prijavi. Na taj način izbegava plaćanje poreza, a ovi proizvodi završavaju na crnom tržištu. Drugi metod poreske utaje se koristi kada se, umesto prijave nabavke proizvoda po nižoj ili nultoj stopi iz druge zemlje članice, poreski obveznik – kupac sporazume o fiktivnoj nabavci s poreskim obveznikom – domaćim prodavcem. Izbegavanje plaćanja poreza na dodatnu vrednost u zemlji članice sa višim poreskim stopama, će je usvojiti Sednicom o harmonizaciji poreskih stopa poreza na dodatnu vrednost zemlje članica propisanih minimalnih stopa.

ZAKLJUČAK

Porez je vrlo dinamična i kompleksna pojava. On mora da bude fleksibilan i stalno mora da se prilagođava novonastalim uslovima u privrednom ambijentu. Poreske reforme mogu se podeliti u dve velike grupe: radikalnu poresku reformu i parcijalnu poresku reformu. Radikalna poreska reforma mora iz korena da menja poresku strukturu, promeni raspored poreskog tereta između pravnih i fizičkih lica, drugačiji raspored poreskih prihoda između različitih nivoa vlasti i izmenjen odnos između direktnih i indirektnih poreza. Ovaj oblik reforme koriste zemlje koje uvode tržišne uslove privređivanja. Parcijalna poreska reforma se sastoji iz finog usklađivanja poreskog sa ekonomskim sistemom. Ona u sustini predstavlja nastavak radikalne reforme, jer se u poreskom sistemu stalno nešto menja, dodaje, prilagođava i dr. Srbija je zemlja u tranziciji koja želi da se priljuči Evropskoj uniji i ima za cilj da uspostavi novi poreski sistem bez ikakvog kontinuiteta sa starim. Visok procenat javnog duga, veliki budžetski deficit, porast javnih rashoda, deficit u bilansu plaćanja, nedostatak poreske kulture i oskudnog iskustva poreske administracije, bilo je gotovo nemoguće ostvariti ovakav cilj. Veliki broj izglasanih poreskih zakona u Republici Srbiji ispostavili su se kao bezvredni i beznačajni. U poreskim zakonima ima puno nejasnoća, nepreciznosti, nedorečenosti i stvaraju mogućnost da se pravnim šupljinama izbegne plaćanje poreza. Stalnom dopunom i stalnim korigovanjem tih zakona direktno destimuliše domaća i strana ulaganja. Poreski Sistem u državi Srbiji trabao bi biti transparentniji, skraćena administrativna procedura, nekvalitetna i nepouzdana baza podataka, odsustvo političke podrške za sprovođenje poreske politike i pravedniji poreski sistem. Republika Srbija je reformom poreski sistem učinio još više nazadnim i neefikasnim nego što je i bila. Suštinske promene u poreskom sistemu nije ni bilo. Od suštinskih reformi urađena je samo elektronska naplata poreza. Država Srbija bi trebala u proteklom periodu da se na ozbiljan način pozabavi porekom reformom tj. Da napravi jedinstven poreski softev, da prekontroliše svakog poreskog obveznika o visini profita, broju prijavljenih radnika, da obuča poresku administraciju, da finansijska i poreska inspekcija češće odlazi u kontrolu kod poreskih obveznika, paušalni preduzetnici moraju da vode poslovne knjige, stručni seminari i obuke da se poreskoj administraciji uvede kao obaveza svake poslovne godine.

BIBLIOGRAFIJA

1. Vukša S., Dinčić M., Belokapić P., Ristić Ž., (2013) *Poreski i carinski sistem i politika*, Beograd, Etnostil Beograd.
2. Drljača Z. (2018), *Javne finansije i finansijsko pravo*, Pravni Fakultet Pim, Univerzitet U Lukavici, Istočno Sarajevo.
3. Popović D. (1997), *Nauka o porezima i poreko pravo*, Budapest, Beograd, Opensociety i Savremena Administracija

4. Jović Lj.(2018) *Poreski sistem i politika oporezivanja- teorija i praksa*, Visoka Poslovna Škola Strukovnih Studija Novi Sad, Novi Sad.
5. Klepić D.(1998), *Finansijska Nedisciplina*, Izbor Sudske Prakse, Beograd, Broj 12/1998, Str. 5-9
6. Jovašević D.(2018), *Poreska evazija i poreska utaja u republici srbiji-oblici ispoljavanja i mere suzbijanja*, Vojno Delo, Beograd, Broj 3/2018, Str. 372-394
7. Matković B.(2007), *Utaja poreza*, Računovodstvo, Revizija I Financije., Zagreb, Broj 11/2007 Str.115-117.
8. Arsic M., Altiparmakov N., Randelović S., Bucić A., Vasiljević D., Lavitas T.(2010), *Poreska politika u srbiji –pogled unapred*, Usaid Fond Za Ekonomske Nauke, Beograd Str 4-10.
9. Marjanović D. Domazeti. (2018), *Unapređenja makroekonomskog okruženja – fiskalni aspekti*, Institut Za Ekonomske Nauke, Beograd.
10. Jelić B.(1990), *Nauka o finansijama i finansijsko pravo*, Narodne novine, Zagreb, Str. 216.
11. Mađar L. (2015), *Fiskalna politika EU- Poreska harmonizacija u zemlji EU*.
12. Stojanović A. Božić R .(2019), *Poreski sistem pred izazovima evropske ekonomske zajednice*, 11th International Scientific Conference “Science And Higher Education In Function Of Sustainable Development”, 24 – 25 May 2019, Mečavnik – Drvengrad, Užice, Serbia.
13. Komazec S. Zarko R.(2009), *Menadžment monetarnih i javnih Finansija*, Beograd,Entostil.
14. REPUBLIKA SRBIJA FISKALNI SAVET (2019), *Strateške preporuke za budžet i fiskalnu politiku u 2020 godini*. Preuzeo sa sajta: http://www.fiskalnisavet.rs/doc/analize-stavovi-predlozi/2019/FS_%20Strateske_preporuke_za_budzet_i_fiskalnu_politiku_u_2020_%20godini.pdf
15. Vlada republike srbije (2017), *fiskalna strategija za 2018 godinu sa projekcijama za 2019 i 2020 godinu* . Preuzeo sa sajta: <https://www.mfin.gov.rs/UserFiles/File/strategije/2018/Fiskalna%20strategija%202018.pdf>
16. Nacionalni program za suzbijanje sive ekonomije u srbiji 2019/20,(2019). Naled preuzeto sa sajta: https://naled.rs/images/preuzmite/Nacionalni_program_Akcioni_plan_SE_2019-2020.pdf
17. Nicević, M., Ivanović, A. R. (2013). *Poreska utaja*. Ekonomski izazovi, 2(3), 139-150.

RESUME

In the past, tax policy has been a topic of analysis and debate in the wider scientific and professional public. The effects of taxation may be diametrically opposed to the objectives of taxation. The contemporary economy sees tax policy as the basic lever for the development of stabilization and social policy. Public revenue and public expenditure as well as public debt have become the most powerful form of government interventionism. In developing countries, the most dominant taxes for raising public revenue are direct taxes, while in economically developed countries, indirect taxes are the most dominant. The aim of the research is to show the scientific and professional public the importance of tax policy and its effects on the economic and economic development of the country. The results of the research show that successful tax policy can mitigate macroeconomic imbalances, reduce foreign trade deficits, reduce tax evasion and the shadow economy.