

УДК 336.21/.26(497.11)

Прегледни
рад

Српска политичка мисао
број 3/2015.
год. 22. vol. 49.
стр. 231-251.

Марко Б. Тмушић

Факултет политичких наука, Универзитет у Београду

Милан М. Кеџман

Пета економска школа „Раковица“, Београд

РЕФОРМА ПОРЕСКОГ СИСТЕМА У СРБИЈИ

Сажетак

Порески систем опредељује ефикасност јавних финансија и њихов економски значај, посебно у погледу оптималног опорезивања. Са тог аспекта, све више се говори о правичности, ефикасности и једноставности које морају бити најзначајније одлике савремених пореских система. Због тога, данас су присутне бројне промене у већини савремених пореских система. И у Србији се све више говори о реформама пореског система, које морају представљати значајан сегмент укупних реформи њених јавних финансија. Пажња је усмерена на анализу стања и реформи пореза на доходак грађана и доприноса за социјално осигурање, пореза на добит правних лица и пореза на имовину. Стање прихода од различитих пореских облика у Србији је представљено уз упоредни приказ прихода од истих пореских облика у земљама чланицама Европске Уније.

Кључне речи: порески системи, пореска реформа у Србији, порез на доходак грађана, доприноси за обавезно социјално осигурање, порез на добит правних лица, порези на имовину, перспективе реформи

УВОД

Последњих неколико година пореских системи земаља чланица ЕУ су стално изложени одређеним променама које су последица трагања за одрживим системима јавних финансија. Наиме, као суштински важне чињенице које иду у прилог наведеног трагања се могу установити, високи фискални дефицит и неодржив јавни дуг. И у Србији, већ дужи временски период постоји проблем у јавним финансијама, конкретније, говорећи о појединостима, проблем високог фискалног дефицита који се финансира доминантно задуживањем.

Циљ сваке пореске реформе је повећање једноставности, правичности и ефикасности пореског система. Значајно питање реформи пореског система, које је веома присутно у научној јавности, јесте и питање тренутка у коме треба започети са пореским реформама. Поред низа економских предуслова, важан сегмент пореских реформи јесте и постојање адекватних политичких предуслова. Када се говори о политичким предиспозицијама пореских реформи, најчешће се истичу мотиви са којих се у реформе полази. Тачније, говори се о подстицајима пореских реформи. Бројни радови су написани на тему политичких мотива пореских реформи¹⁾, али с обзиром на тему, овде ће првенствено бити речи о економским основама и економским подстицајима пореских реформи, без намере да се умањи значај политичких чинилаца. Сходно томе, наводи се само неодрживи раст јавног дуга, те све неусклађенији однос између централне и локалних власти, у погледу прерасподеле прихода, као најчешће помињани узроци реформи пореског система Србије у последњих неколико година. Такође, као веома важан разлог реформи пореског система Србије, у раду се наглашава и њихов значај за повећање запослености и раста инвестиција, насталог као последица смањења пореског оптерећења и поједностављивања пореских процедура.²⁾ Поред економских, сматра се да је главни политички мотив реформи пореског система Србије, његово усклађивање са пореским системом ЕУ.

1) Види Alberto Alesina et al, „Why is fiscal policy often procyclical?“, *Journal of the European Economic Association*, 6(5), 2008., pp. 1006–1036.; Alberto Alesina, Roubini Nouriel, „Political Cycles in OECD economies“, *The Review of Economic Studies*, 59(4), 1992., pp. 663–668.

2) Порески систем сваке земље представља део њеног институционалног оквира на коме се заснива привредни развој. О важности институција за ток и карактер реформи, у које спадају и пореске реформе, видети: Марко Б. Тмушић, „Институционалне основе новог модела привредног развоја Србије“, *Српска политичка мисао*, Институт за политичке студије, број 4, год. 21, vol. 46, Београд, 2014, стр. 287 – 304.

Рад је структуриран у три дела. У првом делу рада даје се кратак осврт на теоријске основе оптималног опорезивања који представља „средиште“ ефикасног пореског система. Разматра се кратко и проблем дизајнирања пореског система. Другим делом рада су обухваћене, уз истицање стања, актуелне пореске реформе у пореском систему земаља чланица ЕУ у оквиру којих се даје и кратак приказ најважнијих пореских измена у пореским системима. У трећем делу рада, презентован је порески систем Србије, навођењем важећих решења. Уз наглашена постојећа решења, сучељавају се и позитивни сегменти пореских промена, са одређеним недостацима и ограничењима истих. Одлике пореског система Србије се посматрају кроз неколико најзначајнијих пореских закона, и то Закона о порезу на доходак грађана, Закона о порезу на добит правних лица, Закона о порезу на имовину и Закона о доприносима за обавезно социјално осигурање.

1. КРАТАК ТЕОРИЈСКИ ОСВРТ НА ДИЗАЈН ПОРЕСКОГ СИСТЕМА

У научној полемици много је супротстављених ставова, гледишта и полемика које се односе на дизајн пореског система.³⁾

Увидима у пореске системе земаља широм света, видно је да се промене дешавају често у већини земаља. У неким земљама се ради о стандардним променама које су настајале из потреба времена и различитих ситуација, а у неким се може уочити и мноштво значајних и корених промена пореског система које су имплицитне не само макроекономским стањима већ и општим политичким, повезаним са настајањима/нестајањима одређених држава и променама система којих су их карактерисали. Предмети сталних истраживања и анализа, како теоријских, тако и емпиријских су критеријуми за оцену пореског система. Доминантно питање које се стално поставља са пратећом различитом аргументацијом се тиче правичности пореских система. Истраживањима и оптималним дизајнирањем пореског система су се бавили бројни аутори током развоја и опште, економске науке.⁴⁾ Стандардна теорија оптимал-

3) Када се узму у обзир све наведене околности, сагледавање различитих пореских система и издвајање елемента које један порески систем треба да садржи да би задовољно теоријске критеријуме, а и да би био емпиријски релевантан, захтева посебан опрез, али и подстиче да се покуша дати такав приказ пореских система одабраних држава који ће омогућити да се разлике спознају и издвоје предности и недостаци.

4) Ретроспективу о историји фискалне доктрине па и о „адекватном опорезивању“ види Richard A. Musgrave „A Brief History of Fiscal Doctrine“ in Auerbach, A.J., Feldstein M. ed.(1985), *Handbook of Public Economics*, vol. I, Elsevier Science Publishers B. V. (North-Holland), 1985, pp 16-28.

ног опорезивања претпоставља да порески систем треба да буде уређен на начин да максимизира друштвено благостање уз дати скуп постојећих ограничења.⁵⁾

И поред бројних, често оспораваних сазнања истраживача припадника супротстављених теоријских приступа у различитим временским периодима, издваја се заједничко гледиште у погледу принципа „оптималног опорезивања“, а то су: ефикасност, правичност и једноставност. Поред поменутих одлика пореског система у литератури се истиче још неколико карактеристика битних за оптималан порески систем и то: флексибилност пореског система, политичка ограничења, трошкови администрирања и подстицаји за утају.⁶⁾ У општем осврту на теоријско дизајнирање пореског система, недвосмислено се у литератури наводи да је циљ идентификовати особине за добар порески систем у отвореним економијама у XXI веку. Даље и прецизније, конкретизујући „добро дизајнирање“ пореског система, у фокусу већине истраживача је изазов, на који начин уредити порески систем да обезбеди адекватан приход за буџет како би се задовољио одређени степен јавне потрошње и да исти буде такав да редистрибуција у економији државе буде ефикасна, економски и административно. Могу се наћи и бројни и већински ставови да од дизајна пореског система зависи и степен пореске евазије, као и степен једноставности и транспарентности.⁷⁾ Без обзира да ли се ради о традиционалним или савременим погледима на дизајн пореског система, као заједнички истраживачки аргументи се налазе и појмови везани за прогресивност или неутралност пореског система.⁸⁾

Током времена показало се да порески системи нису статични и да они неминовно прате промене које настају у друштвима. Порези генерално производе искривљено понашање учесника у привреди које је изазвано висином пореског оптерећења.⁹⁾ Пробле-

5) Види: Gregory N. Mankiw, Matthew Charles Weinzierl, and Danny Ferris Yagan, „Optimal taxation in theory and practice“, *Journal of Economic Perspectives* 23(4): 147-174., 2009, pp. 2-26.

6) Види: npr. Alan J. Auerbach, „The Theory of Excess Burden and Optimal Taxation“ in Auerbach, A.J., Feldstein M. ed.(1985), *Handbook of Public Economics*, vol. I, Elsevier Science Publishers B. V. (North-Holland), 1985, pp. 84-110.

7) Више о томе: npr. Mirrlees James, et al. „The Mirrlees review: a proposal for systematic tax reform“, *National Tax Journal*, 2012, 65.3: 655-684., pp. 656-661.

8) Новији рад где се чисто издвајају и кратко образлажу аргументације везане за прогресивност и неутралност пореског система је Mirrlees James, et al. „The Mirrlees review: a proposal for systematic tax reform“, *National Tax Journal*, 2012, 65.3: 655-684.

9) Решавање проблема оптималног опорезивања још од Ремзијевих основних стратегија опорезивања (1927) има за циљ свођење пореског терета на минимум уз истовремено

ми, посебно за различите реформске теоријске конструкције пореских система, проистичу из постојања неког иницијалног дизајна пореског система. Последице наслеђеног пореског уређења могу бити неповољне приликом спровођења пореске реформе.

Посматрајући измене пореских система у последњој деценији уочава се заокрет са основних пореских принципа ефикасности и правичности, хоризонталне и вертикалне, ка економској ефикасности.

Учесталост али и сложеност емпиријских и теоријских промена је израженија у време економских криза. Са високим степеном доследности, доказиво је да промене у дизајну пореских система претендују да омогуће консолидације јавних финансија. На различите динамичне промене законске регулативе којом се уређују порески системи и пре појаве текуће економске кризе, утицале су бројне и значајне политичке и/или економске интеграције, и посебно значајна, општа глобализација светске економије.

Иако се свака пореска реформа спроводи са настојањем да нови порески систем буде ефикаснији и правичнији од постојећег, неретко исте изазивају и нарушавају управо основне принципе опорезивања, ефикасност и правичност, и вертикалну и хоризонталну. Анализирајући промене пореских система запажа се да правац којим се крећу реформе пореских система није увек очигледан и јасан и да се неадекватним политичким одлукама умањују изгледи за успех пореске реформе.

2. ПРИХОДИ ПОРЕСКИХ СИСТЕМА ЗЕМАЉА ЧЛАНИЦА ЕУ

Консолидација јавних финансија се, једним делом и због последица још увек актуелне економске кризе, наметнула као најважнији реформски подухват у економијама земаља широм света, па и у земљама чланицама ЕУ. Када се говори о пореским системима земаља чланица ЕУ, а поред њих и о пореским системима Норвешке и Исланда,¹⁰⁾ неопходно је дати упоредни приказ најважнијих пореских облика како би се даље могле извести одређене везе и

довољно издашне приходе за задовољење јавне потрошње. Емпиријски налази као и теорије оптималног опорезивања деценијама показују да је постизање изреченог изузетно компликовано. Посебно су мали изгледи да се нађе општи и универзалан модел опорезивања који би практично био примењив у различитим временима и различитим државама које се одликују значајним специфичностима.

10) Традиционално се дуги низ година приказују у званичним статистикама ЕУ и бројним истраживачким анализама.

закључци. За адекватност наведеног, а имајући у виду и тему овог разматрања, одговарајући квантификован приказ битних пореских облика за Србију се подразумева.

Постоје бројне разлике у многим елементима пореских система земаља чланица ЕУ које су изражене и приликом измена пореских система. Скоро све земље чланице ЕУ су се определиле за проширење пореских основица праћено растом пореских стопа код индиректних пореза. Занимљиво је напоменути да постоји одређена разлика између издашности директних и индиректних пореза у „старим“ и „новим“ земљама чланицама ЕУ. Према званичним подацима (табела 1), у „старим“ земљама чланицама ЕУ (ЕУ 17) међу изворима јавних прихода доминирају порез на доходак и доприноси за обавезно социјално осигурање. За разлику од „старих“, у „новим“ земљама чланицама ЕУ (ЕУ 11) приметно је веће ослањање на индиректне порезе, посебно на порез на додату вредност (ПДВ), за којим следе акцизе и царине. Поред њих, значајан извор јавних прихода традиционално представљају доприноси за обавезно социјално осигурање.

Ослањајући се на предмет анализе рада, као и на дате приказе и оцене, табела 1 је погодно место за упоредни приказ учешћа одређених пореских облика у БДП у земљама ЕУ, Норвешке, Исланда и Србије.

Табела 1:
Учешће прихода од појединих пореза у БДП
у одабраним земљама у 2012. години

Држава	Порез на доходак	Порез на добит	Доприноси за обавезно социјално осигурање	Порез на имовину	ПДВ
Белгија (BE)	12,7	3,1	14,6	3,4	7,2
Бугарска (BG)	3,0	1,9	7,2	0,6	9,4
Чешка Република (CZ)	3,8	3,3	15,6	0,5	7,2
Данска (DK)	24,5	3,0	0,9	2,6	10,0
Немачка (DE)	8,8	2,7	15,6	0,9	7,3
Естонија (EE)	5,3	1,4	11,5	0,3	8,7
Ирска (IE)	9,7	2,4	4,4	1,4	6,2

Грчка (EL)	6,9	1,1	10,8	2,1	7,1
Шпанија (ES)	7,7	2,2	12,0	2,2	5,5
Француска (FR)	8,5	2,3	17,0	3,6	7,0
Хрватска (HR)	3,7	2,0	11,5	0,3	12,3
Италија (IT)	12,2	2,3	13,5	2,6	6,1
Кипар (CY)	4,0	6,3	9,1	0,8	8,9
Летонија (LV)	5,7	1,6	8,4	0,9	7,1
Литванија (LT)	3,5	1,3	11,0	0,5	7,7
Луксембург (LU)	8,6	5,3	11,5	1,3	7,1
Мађарска (HU)	5,4	1,3	13,2	1,2	9,4
Малта (MT)	6,7	6,3	6,0	1,0	7,8
Холандија (NL)	7,7	2,1	16,0	1,2	7,0
Аустрија (AT)	10,1	2,4	14,9	0,6	8,0
Пољска (PL)	4,6	2,1	12,3	1,3	7,3
Португал (PT)	5,9	2,8	9,1	1,4	8,5
Румунија (RO)	3,5	2,2	8,8	0,8	8,5
Словенија (SI)	5,8	1,3	15,2	0,6	8,2
Словачка (SK)	2,6	2,4	12,5	0,7	6,1
Финска (FI)	13,0	2,2	13,1	1,2	9,2
Шведска (SE)	15,2	2,9	7,2	1,0	9,3
Велика Британија (UK)	9,6	2,9	6,7	4,1	7,3
Норвешка (NO)	9,9	10,4	9,6	1,1	7,7
Исланд (IS)	14,1	2,0	3,8	2,5	8,4
ЕУ-28 просек	7,8	2,6	11,1	1,4	7,9
ЕА-18 просек	7,9	2,8	12,0	1,5	7,4
ЕУ-28 мах	24,5	6,3	17,0	3,6	12,3
ЕУ-28 мин	2,6	1,1	0,9	0,3	5,5
ЕУ-28 (мах-мин)	21,9	5,2	16,1	3,3	6,8
Србија (2014)	3,77	1,87	12,23	1,1	10,54

Извор: European Commission (2014), за Србију Министарство финансија Републике Србије, обрачун аутора.

Све земље чланице ЕУ првенствено због високог фискалног дефицита и раста учешћа јавног дуга у БДП, су приступиле променама својих пореских система, са тежњом да се изврши фискална консолидација. Садржај промена пореских система у овим земља-

ма представљају претежно промене пореских стопа и/или основица свих јавних прихода.

У наредној табели (табела 2) даје се приказ значајних пореских промена у земљама чланицама ЕУ усвојених од средине 2013. до средине 2014. године.

Табела 2:
Пореске промене у земљама ЕУ у 2013. и 2014. (прва половина)

		Законске стопе	Основица или посебни режими
Порез на доходак	Повећање	(AT, ES, PT)	(AT, BE, CZ, EL, FI, FR, HR, IE, LT, NL, SE, SI)
	Смањење	(BG, EE, EL, MT, NL)	(BE, BG, CZ, DK, DE, EE, ES, FI, FR, IT, LT, LV, MT, NL, SE, RO, SI, UK*)
Порез на добит	Повећање	(BE, DE, EL, FR, PT, SK)	(AT, BE, EL, ES, FI, FR, HR*, LT, LV, PL, SE, SK)
	Смањење	(DK, EE, FI, FR*, ES*, PT, UK, SK)	(AT, BG, BE, EL, ES, FR, HR, IE, IT, LT, LV, NL, PT, RO, UK)
Доприноси за социјално осигурање	Повећање	(CY, HR)	(CZ, EE, HR, HU, RO, SK)
	Смањење	(AT, EE*, IT, LV, RO)	(BE, ES, FR, HU, LV, SE, SI, SK, UK)
ПДВ	Повећање	(CY, FR, IT, LU*, PL**, SI)	(BE, CY, DE, DK, EE*, EL, FR, HR, IT, LU*, PL**, SI)
	Смањење	-	(BE, DK, EL, ES, FR, IE**, LT, RO)
Акцизе	Повећање	(BE, CY, BG, EE, ES, FI, FR, HR, IT*, LV, MT, NL, PL, RO, SI, AT, CZ, DE, IE, LT, PT, SE, UK)	(BE, EE*, FR)
	Смањење	(DK, UK, BG, IE)	(BG, DK, DE, HR, UK)
Порез на имовину	Повећање	(EL, IE, IT, CY, LT, NL, RO)	(CY, ES, HR*, UK)
	Смањење	(EL, IT)	EE, LV, MT)

Напомене: Табела обухвата пореске промене спроведене или усвојене од средине 2013. до средине 2014. године, укључујући и привремене промене. Пореске мере су приказане појединачно, а не на основу њиховог буџетског утицаја. Најављене измене су означене звездицом (*). Нови порези су третирано као повећање законских стопа. Код ПДВ се мења само стандардна стопа, пријављена као промена стопе; било која друга

промена (укључујући промене у нивоу и обиму смањене стопе) се сматра променом у базном/посебном режиму. Специјални порески режими обухватају мере осмишљене за циљне групе. Земље обележене са (**) су државе чланице које су одлучиле да задрже привремене мере. Уколико почетне мере обухватају привремено смањење пореза за одређени период, одлука да се продужи ова мера је пријављена као смањење и обрнуто.

Извор: European Commission (2014:18)

Приметно је да су и поред значајних промена, разлике у пореским системима земаља чланица ЕУ и даље опстале. У претходној табели (табела 1) презентовано је да постоје разлике и у погледу учешћа појединих пореских прихода у БДП-у, према којима се неке земље више ослањају на директне, а неке на индиректне пореске приходе. У табели 2 показано је да постоје разлике и у пореском оптерећењу, где се уочава неколико важних тенденција. Највеће повећање пореских прихода је забележено од акциза на нафтне деривате, електричну енергију, дуван, алкохол, шећер и др., као и од тзв. еколошке акцизе где је чак у 23 земље дошло до повећања овог облика јавног прихода. Зарад адекватне интерпретације важно је нагласити да су промене везане за акцизе у табели 2 дате обухватно, за све категорије акциза заједно. До повећања стопе ПДВ-а је дошло у 6 земаља, а занимљиво је да ниједна земља није умањила стопу овог пореза. Наведена тенденција је у складу са новијим емпиријским економетријским истраживањима према којима је ПДВ један од пореских облика са најмањим негативним утицајем на привредних раст.¹¹⁾ До повећања доприноса за обавезно социјално осигурање дошло је само у 2 земље, што се може објаснити високом незапослености, праћеном неодрживим пензионим системима. На крају, када је реч о порезима на имовину, уочава се да је до повећања пореских стопа овог пореског облика дошло у 7 земаља, док су 4 земље повећале основицу пореза на имовину.

3. ПОРЕСКИ СИСТЕМ СРБИЈЕ – ПРЕГЛЕД СТАЊА

Генерално, када се говори о пореским системима и о њиховим изменама, оно што важи за земље ЕУ, да су промене учестале и свеобухватне, може се рећи и за Србију. Промене у пореском систему Србије су присутне дуги низ година, а оне од 2000. године сличне су променама у европским системима. Постоје свакако и бројне разлике у наведеним изменама узроковане различитим спе-

11) Види: нпр. Jeffrey Owens, „Fundamental tax reform: an international perspective“, *National Tax Journal* (2006): 131-164. и Arnold Jens Matthias, et al. „Tax Policy for Economic Recovery and Growth“ *The Economic Journal* 121.550 (2011): F59-F80.

цифичностима које одликују порески систем Србије. Реформом су били обухваћени сви порески облици у различитом степену и са различитим резултатима. Реформисано је опорезивање потрошње, добити правних лица, дохотка и имовине.

Поставка тренутно важећих решења у пореском систему Србије настала је као резултат дугогодишњих измена. Она одступају у одређеној мери од важећих теоријских решења, а и од емпиријских решења заступљених у већини земаља ЕУ. Одступања су најмање изражена код опорезивања потрошње,¹²⁾ док код других пореских облика постоје нешто значајнија одступања. Осврт на постојећу структуру јавних прихода у Србији у 2014. години, као и увид у структуру јавних прихода у последњих 5 година, јасно показује да су доминантни индиректни порези (порези на потрошњу). Очигледно је да појединачно највеће учешће у укупним приходима и у БДП имају ПДВ и доприноси за социјално осигурање. Важно је напоменути и путању учешћа пореза на доходак грађана. Приходи од овог пореског облика се у последњих неколико година смањују и то захваљујући мањој запослености, смањењу пореске стопе пореза на зараде у посматраном периоду као и увођење неопорезивог дела зарада које заправо чине највећи део пореза на доходак грађана. Додатно, пад прихода од пореза на доходак се дугује и смањењу плата у јавном сектору. Када је реч о осврту на приходе од пореза на добит лако и уверљиво је уочљив њихов стални раст у периоду од 2008. године. Раст прихода је последица спроведене приватизације и реструктурирања привреде, али расту је, процењује се, највише допринела примена међународних рачуноводствених стандарда и реалније исказивање резултата пословања, као и повећање пореске стопе од 2013. године. Решења у погледу опорезивања имовине актуелним изменама су таква да се може сагледати и оценити да су иста радикално нова за Србију, али и слична решењима у већини земаља чланица ЕУ.

3.1 Опорезивање дохотка грађана у Србији

Реформе пореза на доходак у Србији од 2001. године усвајањем Закона о порезу на доходак грађана и уз све измене закључно с последњим из маја 2013. године углавном представљају корекције тзв. мешовитог модела опорезивања. Поменути мешовити модел опорезивања карактерише опорезивање различитих прихода у тренутку настанка, уз одређене нормиране одбитке (цедуларна ком-

12) Пример који иде у прилог изнетог одступања се односи на поједина ослобођења од ПДВ као и на поставке којима се овим пореским обликом покушава водити социјална политика (нпр. повраћај ПДВ за опреме за бебе).

понента модела) и годишње опорезивање дохотка физичких лица (синтетичка компонента модела). За оцену актуелних решења може послужити изношење немалог броја недостатака модела опорезивања дохотка који је био важећи пре истакнутих промена.¹³⁾

На овом месту се издвајају недостаци као што је различит третман лица са истим дохотком, што доприноси смањењу хоризонталне правичности, као и изузетна сложеност правила за опорезивање дохотка што несумњиво пружа могућност за избегавање и утају пореза.¹⁴⁾

У табели 3 су представљене врсте прихода и стопе пореза на доходак физичких лица у тренутку настанка.

Табела 3:
Пореске стопе пореза на доходак грађана у Србији

Врста прихода	Постојећа решења		
	Законска пореска стопа	Нормирани трошкови/одбици	Ефективна пореска стопа
Зараде	10%	Неопорезиви износ 11.443 динара.	7.75%
Приходи од самосталне делатности	10%	/	10%
Приходи од ауторских права, права сродних ауторским и права индустријске својине.	20%	50%, 43% и 30%	10%, 11,4% и 14%
Приходи од капитала	15%*, 20%	/	15%, 20%
Капитални добици	15%	/	15%
Остали приходи	15%, 20%	15%, 20%	12%, 16%

Извор: Закон о порезу на доходак грађана, обрачун аутора.

13) Детаљно проучавање и анализа опорезивања дохотка физичких лица у Србији, уз изношење и недостатака модела понуђена је у студији Пореска политика у Србији – поглед унапред (Види Милојко Арсић (ред.), *Пореска политика у Србији – поглед унапред*, USAID, ФРЕН, Београд, 2010., стр. 39-61). О реформи пореза на доходак грађана у Србији са становишта ефикасности и правичности може се видети у раду: Саша Ранђеловић, „Реформа пореза на доходак грађана у Србији: ефикасност и правичност vs. политичка економија“, QM 32, ФРЕН, Београд, 2013, стр. 63-66.

14) Више вид. Милан Кеџман, „Промене у пореском систему Србије“, *Рачуноводство* 57.5-6 СРРС Београд (2013): 69-80.

* Пореска стопа за све приходе од капитала осим стварног прихода од издавања сопствених непокретности и приписаних прихода од власништва над непокретностима (пореска стопа 20%).

Анализа опорезивања дохотка физичких лица у Србији подразумева и кратко сагледавање годишње пореске обавезе. Наиме, Законом о порезу на доходак грађана, годишњи порез на доходак грађана плаћају физичка лица која су у календарској години остварила доходак већи од троструког износа просечне годишње зараде по запосленом исплаћене у Републици у години за коју се утврђује порез, према подацима републичког органа надлежног за послове статистике за различите врсте прихода.¹⁵⁾ У 2014. години обвезници годишњег пореза на доходак физички лица су физичка лица одређена као обвезници чији укупан нето износ дохотка прелази 2.211.336 динара. Обвезници годишњег пореза на доходак грађана (резиденти – држављани Србије као и нерезиденти - странци) дужни су да за остварени доходак у години за коју се врши утврђивање пореза поднесу пореску пријаву надлежном пореском органу по истеку те године, а најкасније до 15. маја (пре последњих измена, рок је био до 15. марта) наредне године. За опорезивање прихода годишњим порезом на доходак користе се прогресивне пореске стопе од 10% на износ опорезивог дохотка у распону од 2.211.336 до 4.422.672 динара и 15% на износ опорезивог дохотка који прелази 4.422.672 динара.

За релевантне и прецизније увиде у опорезивање дохотка физички лица битно је анализирати и издашност појединих врста прихода. Приходи од рада су били доминанти у последње 4 године и чине у просеку око 92 % укупних прихода, док је учешће прихода од капитала у просеку око 8%.¹⁶⁾ Порез на зараде запослених представља најзначајнију категорију прихода пореза на доходак грађана у Србији са учешћем од око 83% у структури пореских прихода по врстама дохотка у анализираном периоду. Наведеном треба додати и то да је учешће пореза на зараде у консолидованим приходима државе у последњих 5 година у просеку око 10%, а просечно учешће у БДП око 3,5% БДП. Укупни приходи од пореза на доходак грађана у периоду од 2008-14. године у просеку износе око 4,2% БДП. Овим увидом у учешће пореза на доходак грађана у БДП јасно се може сагледати значај пореза на зараде, као билансно наглашене компоненте пореза на доходак. Наиме, последњим изменама смањене пореске стопе пореза на зараде са 12% на 10%,

15) Види: Закон о порезу на доходак грађана („Службени гласник РС“, бр. 24/01, 80/02 – др. закон, 80/02, 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)

16) Према подацима Министарства финансија, обрачун аутора.

уз повећање неопорезивог минимума са 8.776 динара на 11.242 динара (за 2014.) је значајно из више разлога. Издвајају се два најважнија. Посебно значајан јесте први разлог, за који се сматра да је позитиван и неопходан, јер омогућава прераспodelу јавних прихода између различитих нивоа државе. Други разлог је неповољан, али се са извесним оправдањем може се сматрати нужно пратећим. Односи се на настанак и/или повећање постојећег степена хоризонталне неравнотеже различитих јединица локалне самоуправе.¹⁷⁾ За примену наведених импликација на расподелу средстава између републике и покрајине/јединица локалне самоуправне, битно је нагласити и паралелну измену Закона о доприносима за обавезно социјално осигурање. Стопа ПИО доприноса на терет запосленог је повећана са 11% на 13%. Истакнуте паралелне измене два закона довеле су до смањења прихода од пореза на зараде (мањи приходи локалних самоуправа и делимично, централног буџета) а до повећања прихода Фонда ПИО што је потврда наведене прераспodelе јавних прихода између различитих нивоа власти.

Важно је запазити да су, оцењује се, неисправне измене Закона о финансирању локалне самоуправе у новембру 2011. године¹⁸⁾, порез на зараде као најиздашнији део пореза на доходак грађана, „оставиле“, противно свим теоријским закључцима и примерима добре пореске праксе, јединицама локалне самоуправе. Битно је промењена расподела овог издашног и по разним другим основама важног пореског облика те је локалним заједницама припало 80% пореза на зараде, са дотадашњих 40%. Имајући у виду део који припада покрајини Војводини као и да још неки облици пореза на доходак (нпр. опорезивање самосталних делатности) припадају локалној самоуправи, јасно је да је поменутом изменом направљен јаз у приходима између централне и субцентралних власти. Наведене промене су урађене само на приходној страни, док су надлежности локалних самоуправа (расходна страна), остале исте. Мењајући наведену расподелу, Србија је супротно највећем броју држава где централним буџетима припада највећи део пореза на доходак, порез на доходак „сврстала у локални порез“. Наиме, централним властима у земљама ОЕЦД-а, у 2013. години у просеку је припадало око 70% пореза на доходак. Ово неслагање са теоријским и емпиријским решењима делом је отклоњено паралелним

17) Више вид. Милан Кеџман, „Промене у пореском систему Србије“ *Рачуноводство* 57.5-6 СРРС Београд (2013): 69-80.

18) Аргументацију у прилог изнетог види: Милан Кеџман, Марко Тмушић, „Утицај политичких циклуса на динамику јавног дуга – искуства и изазови Србије“, у: *Изазови за економску политику Србије у 2013. години*, редактор Бајец Ј., Научно друштво економиста Србије и Економски факултет Београд, 2013, стр. 207-208.

изменама Закона о порезу на доходак грађана и Закона о доприносима за обавезно социјално осигурање о којима је већ било речи.

3.2 Опорезивање добити правних лица у Србији

Сагледавање опорезивања добити правних лица у Србији се разматра анализом повољних и неповољних мера које одликују овај порески облик, уз навођење одређених препорука. Закон о порезу на добит правних лица је у последњих неколико година претрпео више измена. Процењује се да је оријентација иницијатора последњих измена Закона о порезу на добит правних лица имала два циља, да се повећају приходи од овог пореског облика и да се унапреди пословни амбијент у Србији. Приходи од пореза на добити предузећа мерени учешћем у БДП су значајно мањи од просека у земљама ЕУ.

Неколико је разлога који су довели до мањих прихода од овог пореског облика Србији у односу на просеке како укупно, ЕУ 28 тако и ЕУ 17.¹⁹⁾ Најважнији су кумулативно деловање релативно ниске законске пореске стопе и наглашено широк спектар пореских олакшица. Законска пореска стопа пореза на добит правних лица у Србији од децембра 2012. је повећана са 10% на 15%. Овде је битно нагласити да је ефективна стопа пореза на добити правних лица пре, а и после повећања законске стопе значајно нижа обзиром на бројне пореске олакшице. Просечне пореске стопе пореза на добит предузећа у земљама ЕУ су око 25%, а у земљама ЕУ 11, око 18%. Поред истакнутог повећања пореске стопе, децембарским изменама из 2013. године Закона о порезу на добит правних лица идентификује се као допринос ефикасности опорезивања, усклађивање правила опорезивања добити с међународном праксом. У ово усклађивање правила се уклапа промена одређених правила опорезивања и мања могућност за пореску утају.²⁰⁾

Прихватајући као оправдане и добре измене Закона о порезу на добит правних лица крајем 2012. године, неколико измена маја

19) Наиме, приходи од пореза на добит у Србији су у просеку у последњих 5 година око 1,3% БДП, уз одређени раст у односу на просек у 2014. (износе око 1,8% БДП) док је у истом периоду просечно учешће прихода од пореза на добити предузећа у земљама ЕУ око 2,6% БДП. Зарад прецизнијег поређења висине прихода од разматраног пореског облика релевантно је у оквиру земаља ЕУ издвојити тзв. „нове“ чланице. У поменутим земљама Централне и Источне Европе учешће прихода је око 2% БДП што јасно указује да су приходи од пореза на добит предузећа у Србији мањи, али исто тако да сходно очекивањима и системским решењима, показују тренд приближавања.

20) Одговарајућу анализу измена Закона о порезу на добит правних лица из децембра 2013. године видети у Саша Ранђеловић, „Анализа параметарске реформе пореза на добит предузећа у Србији“, QM 31, ФРЕН, Београд, 2013а, стр. 62-65.

2013. године је довело до потирања истакнутих добрих ефеката. Наиме, неизбежно је констатовати да су мајским изменама 2013. године уведене броје прилично непотребне, теоријски и емпиријски неутемељене пореске олакшице.

Креатори измена од повећања степена олакшица, посебно оних који се тичу пореског инвестиционог кредита, очекују, оцена је – погрешно, позитиван ефекат у сфери конкурентности привреде и привлачења инвестиција. Мајским изменама 2013. године Закона о порезу на добит правних лица предвиђа се повећање неопорезивог износа расхода за научне, здравствене, културне, хуманитарне, спортске, образовне и еколошке сврхе као и за кинематографску продукцију у укупном износу од 5% остварених прихода у пореском периоду.²¹⁾ Лимит пре измена је био 3,5%. Изменама се уводи право на порески кредит за улагања извршена у нематеријалну имовину која се тичу истраживања и развоја, чиме се, као што је већ истакнуто, додатно проширује обим ионако неоправдано бројних пореских олакшица. Осим наведеног, новом законском регулативом губитак настао продајом потраживања се третира као порески признат трошак. Крајем 2014. године, усвојене су и почеле су да се примењују одређене измене Закона о порезу на добит правних лица којим се даје могућност пореским обвезницима да као расход у пореском билансу искажу и издатке за хуманитарну помоћ за територије погођене елементарним непогодама у 2014. години и то у висини до 5% укупног прихода. Новина је и да се неће примењивати правила о трансферним ценама између лица која су међусобно повезана преко Републике Србије, аутономне покрајине, односно јединице локалне самоуправе.

3.3 Опорезивање имовине у Србији

Увид у опорезивање имовине у Србији битно је почети констатацијом о упадљивом ненаучном интересовању за овај порески облик у последњих неколико година. Приходи од пореза на имовину у Србији²²⁾ су били значајно мањи од просека прихода од истог

21) Види Закон о порезу на добит правних лица („Службени гласник РС“ бр. 25/01, 80/02 – др- закон, 80/02, 43/03, 84/04, 18/10, 101/11, 119/12, 47/13, 108/13, 68/14 – др- закон, 142/14).

22) У Србији порезе на имовину чине периодични порез на имовину, порез на пренос апсолутних права и порез на наслеђе и поклон. У разматрању које следи пажња ће бити посвећена анализи периодичног пореза на имовину. Од 2007. године периодични порез на имовину је у свим елементима у ингеренцији јединица локалне самоуправе. Ово решење се идентификује као целисходно и исто је и емпиријски потврђено, растом прихода од овог пореског облика након наглашених измена. Важно је истаћи да одређене јединице локалне самоуправе имају низ тешкоћа у погледу прикупљања информација,

пореског облика у ЕУ. Наиме, приходи од периодичног пореза на имовину у Србији су били око 0,6% БДП у 2012. години, док су исти на нивоу ЕУ 27 износили око 1,36% БДП. (подаци за 2012. годину). Неизоставно је и неопходно у анализу периодичног пореза на имовину у разматрање укључити и накнаду за коришћење грађевинског земљишта која је заправо, до припајања периодичном порезу на имовину, неформално била део пореза на имовину. Заједно за накнадом, периодични порези на имовину дају приход у просеку од око 1,2 БДП што је и даље ниже у односу на просек ЕУ, али и значајно више него у неким земљама ЕУ. Изразито ниско учешће пореза на имовину у укупним приходима бележе тзв. „нове чланице“, Чешка (0,5%), Литванија (0,5%) и Словачка (0,4%).²³⁾ Од земаља које нису у ЕУ, значајне приходе од пореза на имовину остварују САД и Канада (чине око 25% укупних прихода, високих 3% БДП-а).²⁴⁾ Овде је битно имати у виду чињеницу да приходи од пореза на имовину у овом случају укључују укупно опорезивање имовине, а не само имовину која је предмет опорезивања пореза на имовину у статистици.

Порез на имовину као изворни (периодични порез на имовину) и као уступљени приход (порез на наслеђе и поклон и порез на пренос апсолутних права) у последње четири године учествују са око 12% у укупним приходима јединица локалне самоуправе (градава и општина).

Периодични порез на имовину се наплаћује власницима широко дефинисаних својинских права на имовину. Приликом доношења претходних законских решења приметно је значајно учешће политичке и социјалне компоненте, док је фискални значај занемарен. Сагледавајући важећа законска решења која се примењују од 2014. године уочљиво је смањење таквог односа према опорезивању имовине.

Последње измене и допуне Закона о порезима на имовину подразумевају неколико битних и важних промена.²⁵⁾ Прва

евиденције пореских обвезника и контроле. Решења за отклањање тешкоћа треба тражити у повећању различитих административних капацитета локалних пореских управа.

23) Према подацима European Commission (2014).

24) Revenue Statistics of OECD Member Countries 1965 – 2012, (2013), OECD, Paris.

25) Овде се наводе само основне измене уз кратке оцене, детаљније вид. нпр. Милан Кеџман, „Анализа реформе пореза на имовину у Србији“, у: *Економска политика Србије у 2014. години, Могућности привредног раста у условима реформи и фискалне децентрализације*, (редактори Милојко Арсић и Дејан Шошкић), Научно друштво економиста Србије са Академијом економских наука и Економски факултет, Београд, 2014. стр. 197-213.

измена Закона о порезима на имовину се тиче укидање накнаде за коришћење грађевинског земљишта чиме локалне самоуправе остају без прихода који је годинама представљао издашан буџетски приход. За сврху утврђивања основице пореза на имовину непокретности које су предмет опорезивања порезом на имовину класификоване су у 7 основних група и то: грађевински објекти, пољопривредно земљиште, шумско земљиште, станова, куће за становање, пословне зграде и грађевински објекти који служе за обављање делатности и гараже и гаражна места.²⁶⁾ Новим законским решењима је промењен начин утврђивања пореске основице за правна лица. Наиме, пре анализираних измена, пореска основица наведене категорије пореских обвезника је била књиговодствена вредност. Истакнута промена се оцењује као позитивна и исти третман имовине физичких и правних лица свакако доприноси пореској правичности. Утврђивање пореске основице за периодични порез на имовину од 1. 1. 2014. године ће бити на основу тржишне просечне цене квадратног метра у зони где се непокретност налази и стварне површине исте. Просечну цену ће утврђивати јединица локалне самоуправе и то на основу најмање три продаје, а за случај да није било промета непокретности у зони за коју се врши утврђивање, за процену се користе подаци из суседних јединица локалне самоуправе. Законским изменама је предвиђено и да се за процену вредности непокретности користе (у одсуству промета релевантних некретнина) и други расположиви извори (подаци о наплаћеном порезу на имовину у „динамици“, статистички подаци и сл.). Максимална стопа амортизације износи до 40%, примењује се одлуком скупштине локалне самоуправе, а максималне пореске стопе су 0,4% за физичка лица и до 2% за правна лица.

ЗАКЉУЧНА РАЗМАТРАЊА

На крају као селективни регистар поенти рада ваља истаћи да је и поред евидентних напора који се огледају у бројним пореским променама, порески системи земаља чланица ЕУ и Србије и даље не задовољавају теоријске критеријуме пореског система. Порески систем Србије упадљиво одступа од основних пореских принципа, ефикасности, правичности и једноставности. Поред наведених, бројни су и други проблеми, веома изражени и траже

26) Види Закон о порезима на имовину („Службени гласник РС“ бр. 26/01, 45/02 – УС, Сл. лист СРЈ бр. 42/02 – УС, Сл. гласник РС бр. 80/02 – др. закон, 80/02, 135/04, 61/07, 5/09, 101/10, 24/11, 78/11, 57/12 – УС, 47/13, 68/14 – др. закон).

хитно решавање, који оптерећују целокупне јавне финансије Србије. Тренутно важно и оно што се мора нагласити као проблем је високо учешће јавног дуга у БДП-у, које, према подацима Министарства финансија, крајем фебруара 2015. године износи око 72% БДП. Новим пакетом пореских закона из 2013. године дошло је до значајних измена Закона о порезу на доходак, Закона о доприносима за обавезно социјално осигурање, Закона о порезу на добит правних лица и Закона о порезима на имовину. Пошло се од претпоставке да ће поменуте измене допринети да порески систем Србије буде далеко правичнији и ефикаснији, али и значајно једноставнији.

Основна интенција овог рада је била да упоредном анализом укаже на актуелност фискалне консолидације, не само у Србији, већ и у ЕУ. У том погледу, анализа је била усмерена на промене у пореским системима, које су опредељујуће утицале (и утичу) на ток фискалне консолидације у овим земљама. Предмет анализе била је приходна страна буџета у анализираним пореским системима, односно, промене које су је пратиле. Међутим, главни разлог због кога се и започело са фискалном консолидацијом јесу заправо јавни расходи. Они су генерисали високи фискални дефицит и убрзани раст јавног дуга у овим земљама. Стога, промене у пореским системима се не смеју само одвијати у сфери јавних прихода, већ се подједнака пажња мора посветити и јавним расходима.

ЛИТЕРАТУРА

- Alesina, Alberto et al, „Why is fiscal policy often procyclical?“, *Journal of the European Economic Association*, 6(5), 2008., pp. 1006–1036.
- Alesina, Alberto, Roubini Nouriel, „Political Cycles in OECD economies“, *The Review of Economic Studies*, 59(4), 1992., pp. 663-668.
- Арсид, Милојко (редактор), *Пореска политика у Србији – поглед унапред*, УСАИД, ФРЕН, Београд, 2010.
- Arnold, Jens Matthias, et al., „Tax Policy for Economic Recovery and Growth“, *The Economic Journal*, 121.550 2011: F59-F80.
- Auerbach, J. Alan, „The Theory of Excess Burden and Optimal Taxation“ in Auerbach, A.J., Feldstein M. ed. *Handbook of Public Economics*, vol. I, Elsevier Science Publishers B. V. (North-Holland) 1985.
- Билтен јавних финансија*, Министарство финансија, Република Србија, Београд
- European Commission, *Taxation Trends in the European Union 2012*, Luxembourg: Publications Office of the European Union 2014.

- Кеџман, Милан, „Промене у пореском систему Србије“, *Рачуноводство*, 57.5-6, СРРС, Београд, 2013, стр. 69 – 80.
- Кеџман, Милан, „Анализа реформе пореза на имовину у Србији“, у: *Економска политика Србије у 2014. години, Могућности привредног раста у условима реформи и фискалне децентрализације*, (редактори Милојко Арсић, Дејан Шошкић), Научно друштво економиста Србије са Академијом економских наука и Економски факултет Београд, 2014, стр. 197 – 213.
- Кеџман, Милан, Тмушић, Марко, „Утицај политичких циклуса на динамику јавног дуга – искуства и изазови Србије“, у *Изазови за економску политику Србије у 2013. години*, (редактор Јуриј Бајец), Научно друштво економиста Србије и Економски факултет Београд, 2013.
- Mankiw, N. Gregory, Matthew Charles Weinzierl, and Danny Ferris Yagan, „Optimal taxation in theory and practice“, *Journal of Economic Perspectives* 23(4): 147-174. 2009.
- Mirrlees, James, et al., „The Mirrlees review: a proposal for systematic tax reform“, *National Tax Journal*, 2012, 65.3: 655-684.
- Owens Jeffrey, „Fundamental tax reform: an international perspective“, *National Tax Journal* 2006: 131-164.
- Ранђеловић, Саша, „Анализа параметарске реформе пореза на добит предузећа у Србији“, *QM 31, ФРЕН, Београд*, 2013, стр. 62 – 65.
- Ранђеловић, Саша, „Реформа пореза на доходак грађана у Србији: ефикасност и правичност вс. политичка економија“, *QM 32, ФРЕН, Београд*, 2013, стр. 63 – 66.
- Revenue Statistics of OECD Member Countries 1965 – 2012, OECD, Paris, 2013.
- Richard, A. Musgrave, „A Brief History of Fiscal Doctrine“ in: Auerbach, A.J., Feldstein M. ed., *Handbook of Public Economics*, vol. I, Elsevier Science Publishers B. V. (North-Holland), 1985.
- Тмушић, Б. Марко, „Институционалне основе новог модела привредног развоја Србије“, *Српска политичка мисао*, Институт за политичке студије, број 4, год. 21, vol. 46, Београд, 2014, стр. 287 – 304.
- Фискални савет Републике Србије, *Оцена сета пореских закона*, Београд, 22. мај 2013.
- Закон о порезу на доходак грађана (Сл. гласник РС, бр. 135/2004, 62/2006, 65/2006 – испр., 31/2009, 44/2009, 18/2010, 50/2011, 91/2011, 93/2012, 114/2012 – одлука Уставног суда, 8/2013, 47/2013 и 48/2013 испр.).
- Закон о доприносима за обавезно социјално осигурање (Сл. гласник РС, бр. 84/2004, 61/2005, 62/2006, 5/2009, 52/2011, 101/2011, 7/2012, 8/2013 и 47/2013).
- Закон о порезу на добит правних лица (Сл. гласник РС, бр. 25/2001, 80/2002, 80/2002 - др. Закон, 43/2003, 84/2004, 18/2010, 101/2011, 119/2012, 47/2013 и 142/2014).
- Закон о порезима на имовину (Сл. гласник РС, бр. 26/2001, Сл. лист СРЈ, бр. 42/2002 - одлука СУС и Сл. гласник РС бр. 80/2002, 80/2002 - др. закон,

135/2004, 61/2007, 5/2009, 101/2010, 24/2011, 78/2011, 57/2012 - одлука Уставног суда и 47/2013).

Marko B. Tmusic, Milan M. Kecman

TAX SYSTEM REFORM IN SERBIA

Resume

The last few years the tax systems of EU member states are constantly exposed to certain changes that are the result of the search for sustainable public finances. The goal of any tax reform is to increase the simplicity, fairness and efficiency of the tax system. Significantly, the question of tax system reform, which is very present in the scientific community, is a question of the moment when it should start with the tax reforms. In addition to a number of economic conditions, the important part of the tax reform is the existence of adequate political preconditions. When we talk about political predispositions of tax reforms, most common are the motives of reforms. More specifically, discusses the incentives of tax reforms. A very important reason for reforming the tax system in Serbia is importance for increased employment and investment growth, resulting from the reduction of the tax burden and simplifying tax procedures. In addition to economic, it is considered that the main political motive of tax reform in Serbia, is its harmonization with the EU tax system.

Over time it has been shown that the tax systems are not static, and that they inevitably accompany the changes that occur in society. Looking at the changes of tax systems in the last decade it can be seen a shift from basic tax principles of efficiency and equity, horizontal and vertical, to economic efficiency. The frequency as well as the complexity of empirical and theoretical change is more pronounced during the economic crisis. With a high degree of consistency, demonstrably, the change in the design of tax systems tend to allow the consolidation of public finances. At various dynamic changes in legal regulations governing the tax systems before the advent of the current economic crisis, influenced numerous and significant political and / or economic integration, and especially important, the general globalization of the world economy.

Generally, when we talk about tax systems and their changes, what is true for the EU countries that are frequent and comprehensive changes, it can be said for Serbia. Changes in the tax system in Serbia are present for many years, and those of 2000 are similar to the chan-

ges in European systems. There are certainly many differences in these changes caused by various particularities of the Serbian tax system. The reform included all tax forms in varying degrees and with different results. The taxation of consumption, corporate profit tax, income and assets are reformed.

Finally, it should be noted that despite the evident effort that is reflected in a number of tax changes, tax systems of EU member states and Serbia still does not satisfy the criteria of theoretical tax system. Serbia's tax system deviates markedly from the basic tax of principles, efficiency, fairness and simplicity. In addition to these, there are numerous other problems, very severe and require urgent resolution, which burden the public finances of the entire Serbia. There are currently important and what should be emphasized as a problem is the high share of public debt to GDP, which, according to the Ministry of Finance, at the end of February 2015 amounted to around 72% of GDP. The new package of tax laws from 2013 contain significant changes to the Law on Personal Income Tax, the Law on Mandatory Social Insurance, the Law on Profit Tax and the Law on Property Tax. It was presumed that the said amendments will contribute to Serbia's tax system to be much fairer and more efficient, but also considerably easier. However, the main reason of fiscal consolidation is in fact public expenditure. It have generated a high fiscal deficit and the rapid growth of public debt. Thus, changes in tax systems must not be carried out only in the sphere of public revenue, but equal attention must be paid to public expenditure.

Key words: tax systems, tax reform in Serbia, income tax, contributions for social insurance, tax on corporate income, property taxes, reforms perspective

* Овај рад је примљен 20. маја 2015. године а прихваћен за штампу на састанку Редакције 10. септембра 2015. године.

