

Др Гордана Илић-Попов\*

Др Дејан Поповић\*\*

## ПОРЕСКА СТРУКТУРА И КОРУПЦИЈА

*У чланку се анализира утицај корупције, како административне, тако и коруптивног овладавања државом, на пореску структуру. Аутори су уста новили да постоји негативна корелација између степена корупције и висине ефективног пореског оптерећења, изолујући симултани, директно пропорционални утицај висине номиналног пореског оптерећења (која би могла да одражава државну интервенцију, иначе главни фактор корупције) на размере корупције. Утврђено је да су ефекти корупције на смањење учешћа појединих пореза у БДП различити, при чему је учинак на непосредне порезе, узете у целини, израженији. Начин утврђивања пореза значајно опредељује изложеност појединог фискалитета административној корупцији: она је већа код пореза који се утврђују решењем, где порески службеници и утврђују и контролишу порез, док код самоопорезивања и наплате по одбитку они само врше контролу. Коруптивно овладавање државом изражено је код пореза који су важни за утицајне корупторе. Тако су доношени закони који су онемогућавали опорезивање капиталних добитака или оштрије опорезивање дивиденди које се исплаћују у пореске рајеве, односно нису доношени прописи који би омогућили законом предвиђено опорезивање дохотка на основу индиција о богатству.*

*Кључне речи: Пореска структура. Административна корупција. Коруптивно овладавање државом. Фактори корупције. Начини утврђивања пореза.*

### 1. УВОД

Пореска структура означава релативан значај пореских облика с аспекта прихода које дају. Термин „порез“ користимо тако да

\* Аутор је редовни професор Правног факултета Универзитета у Београду, [gordana@ius.bg.ac.rs](mailto:gordana@ius.bg.ac.rs).

\*\* Аутор је редовни професор Правног факултета Универзитета у Београду, [dejan.popovic@ius.bg.ac.rs](mailto:dejan.popovic@ius.bg.ac.rs).

обухвата порезе *stricto sensu* и доприносе за обавезно социјално осигурање.<sup>1</sup>

Корупција се у литератури дефинише на различите начине.<sup>2</sup> За потребе овог чланка узећемо Танџијеву (*Tanzi*) дефиницију, према којој корупција постоји уколико дође до намерног нарушавања начела непристрасности (принципа понашања „ван дохвата руке“) при доношењу одлука у циљу присвајања неке погодности за себе или за неко повезано лице.<sup>3</sup> Корупција је стара колико и држава, јер је државна интервенција од најранијих дана историје подразумевала различита административна ограничења,<sup>4</sup> која су доводила до стварања монопола и формирања ренте (прихода изнад опортунитетних трошкова), а корупција се може сматрати специфичним видом настојања да се рента присвоји.<sup>5</sup> Пажњу нам привлаче два њена облика: административна корупција и коруптивно овладавање државом.

Административна корупција је везана за спровођење прописа и може се, посматрано с аспекта кривичног права, појавити као: 1) право подмићивање (тј. примање, односно давање мита) – да би се, у оквиру службеног овлашћења, извршила службена радња која се не би смела извршити, или да се не изврши службена радња која би се морала извршити; и 2) неправо подмићивање – да би се, у оквиру службеног овлашћења, извршила службена радња која би се морала извршити, или да се не изврши службена радња која се не би смела извршити.<sup>6</sup>

Коруптивно овладавање државом (енг. *corruptive state capture*) подразумева правно недозвољени утицај привредних субјеката на државне политике, односно законске и подзаконске прописе.<sup>7</sup> Беговић указује на потребу да се дефиниција не заснива искључиво

<sup>1</sup> „OECD Classification of Taxes and Interpretative Guide“, *Revenue Statistics of OECD Member Countries 1965 2000*, OECD, Paris 2001.

<sup>2</sup> За исцрпан преглед њених дефиниција, упор. Борис Беговић, *Економска анализа корупције*, ЦЛДС, Београд 2007, 49 и даље.

<sup>3</sup> Vito Tanzi, „Corruption: Arm’s length Relationships and Markets“, *The Economics of Organised Crime* (eds. Gianluca Fiorentini, Sam Peltzman), Cambridge University Press, Cambridge 1995, 161 180.

<sup>4</sup> Упор. John T. Noonan, Jr., *Bribes*, University of California Press, Berkley Los Angeles, 1984, 5 и 11.

<sup>5</sup> Johann Graf Lambsdorff, „Corruption and Rent Seeking“, *Public Choice*, Vol. 113, October 2002, 98 99.

<sup>6</sup> Вид. више: Љубиша Лазаревић, *Коментар Кривичног законика Републике Србије*, Савремена администрација, Београд 2006, 914 915 и 919.

<sup>7</sup> Joel S. Hellman, Geraint Jones *et al.*, „Seize the State, Seize the Day: State Capture, Corruption and Influence in Transition“, *Policy Research Working Paper 2444*, The World Bank, Washington, D.C. 2000, 2; Б. Беговић, 100.

на правном критеријуму,<sup>8</sup> јер тај критеријум подразумева одређену одлуку законодавца (која може бити упитна), па настоји да Танцијев приступ, иницијално формулисан за потребе дефинисања административне корупције, прошири на коруптивно овладавање државом. Непристрасност при одређивању неке политике (нпр. код гласања народних посланика о предлогу каквог закона) подразумева идентичан однос посланика према свим гласачима, или бар према онима који су га изабрали, независно од њихових парцијалних интереса. Уколико се таква непристрасност нарушава у циљу „присвајања неке погодности“, ради се о коруптивном овладавању државом.<sup>9</sup> Међутим, наметање парцијалног интереса среће се и код лобирања, које је у начелу правно дозвољено и као такво транспарентно, а обухвата различите форме притиска на оне који формулишу државну политику (маркетиншке кампање и сл.). У државама попут Србије, у којима лобирање није правно уређено, тешко је повући јасну линију разграничења између коруптивног овладавања државом и лобирања. Понекад је, међутим, контекст такав да указује да се пре ради о лобирању него о коруптивном овладавању државом. Примера ради, у поступку доношења Закона о изменама и допунама Закона о порезу на доходак грађана у 2013. години, на предлог Владе да се адвокати (као и лекари и стоматолози) изузму из система паушалног опорезивања дохотка амандмане су поднели народни посланици владајуће Српске напредне странке и опозиционих странака – Демократске странке, Демократске странке Србије, Заједно за Србију, Либерално-демократске партије и Лиге социјалдемократа Војводине, тражећи да се задржи законска могућност да ове професије наставе да буду паушално опорезоване. Упркос отпору министра финансија<sup>10</sup> и неслагању надлежног скупштинског одбора, Влада је прихватила амандман посланика Српске напредне странке (не и идентично формулисане амандмане три опозициона посланика), а Народна скупштина га је усвојила, уз гласове и појединих опозиционих посланика.<sup>11</sup> Тако су међу пореским обвезницима који нису у стању да воде пословне књиге или којима њихово вођење отежава обављање делатности<sup>12</sup> остали и адвокати, док су народни посланици показали сасвим неуобичајену „саборност“ по овом питању.

Циљ овог чланка је да анализи подвргне утицаје корупције на пореску структуру, како би се установило који су порески облици по-

<sup>8</sup> Б. Беговић, 101 фн. 28.

<sup>9</sup> *Ibid.*, 101 102.

<sup>10</sup> <http://www.otvoreniparlament.rs/2013/05/24/479421/page/5/>, 24.1.2014.

<sup>11</sup> <http://www.otvoreniparlament.rs/2013/05/29/483615/>, 24.1.2014.

<sup>12</sup> Чл. 40 Закона о порезу на доходак грађана ЗПДГ, *Службени гласник РС*, бр. 24/01, 80/02, 135/04, 62/06, 65/06, 31/09, 44/09, 18/10, 50/11, 91/11, 93/12, 114/12, 47/13, 48/13 и 108/13.

себно осетљиви на њу, што би омогућило да се формулишу одређене порескополитичке измене у функцији борбе против корупције.

## 2. УТИЦАЈИ КОРУПЦИЈЕ НА ПОРЕСКО ОПТЕРЕЋЕЊЕ

Укупно пореско оптерећење представља удео пореза у бруто домаћем производу (даље: *БДП*) неке државе или групе држава. У земљама у развоју оно је ниже (најчешће у зони између 20% и 25%<sup>13</sup>), док је у развијеним државама веће – просек у 2011. години за ОЕЦД је износио 34,1%,<sup>14</sup> а за Европску унију (даље: *ЕУ*) 40,0%.<sup>15</sup> Висина пореског оптерећења је у позитивној корелацији са *per capita* БДП, али и други фактори имају улогу у одређивању нивоа пореског оптерећења (заступљеност елемената државе благостања, присуство државне интервенције и социјалистичког наслеђа, ефикасност пореске администрације, вредносни однос према пореској евазији и др.), што објашњава разлике између држава сличног степена развијености (нпр. Данска – 48,6%; Швајцарска – 28,4%), као и релативно високо пореско оптерећење у Србија (35,6%<sup>16</sup>).

Негативне последице корупције по фискалну одрживост могу се сажети у опасци да „корупција може да корумпира“.<sup>17</sup> Наиме, док се код незаконите евазије корист у виду неплаћања дугованог пореза постиже радњама или пропуштањима сâмог пореског обвезника, евазија уз корупцију подразумева „сарадњу“ обвезника – коруптора и пореских органа, односно доносилаца пореских прописа. Уколико се корупцијом у опорезивању постиже да порески обвезник не плати порез у висини коју би захтевале стварне размере његовог дохотка, имовине или потрошње, могло би се очекивати да евазија у кратком року умањи буџетске приходе, док би на дуги рок коруптивни амбијент угрозио правну сигурност, „растерао“ могуће инвеститоре, смањивши алокативну ефикасност (јер се порески обвезници који уредно подмирују своје обавезе суочавају са вишим пореским стопама у условима ерозије пореске основице<sup>18</sup>), повећао размере сиве

<sup>13</sup> *Government Finance Statistics Yearbook*, International Monetary Fund, Washington, D.C. 2008.

<sup>14</sup> OECD. StatExtracts, <http://stats.oecd.org/>, 9.1.2014.

<sup>15</sup> Eurostat. Statistics in Focus, 55/2012, <http://epp.eurostat.ec.europa.eu/>, 9.1.2014.

<sup>16</sup> *Билтен јавних финансија*, децембар 2012.

<sup>17</sup> Jens Andvig, Karl Ove Moene, „How Corruption May Corrupt“, *Journal of Economic Behavior & Organization* 1/1990, 63–76.

<sup>18</sup> Вишак оптерећења код пореза на зараде (*S*) директно је пропорционалан квадрату пореске стопе (*t*):  $S = \frac{1}{2} \cdot t^2 \cdot \eta_u \cdot w \cdot L$ , где  $\eta_u$  означава компензовану еластич

економије, искривио пореску структуру и даље слабио порески морал, што би све умањивало потенцијал привреде да генерише јавне приходе.

У неколико емпиријских истраживања објављених на крају XX века понуђени су аргументи у прилог тези да земље са вишим степеном корупције имају, *ceteris paribus*, мање учешће наплаћених пореских прихода у БДП, будући да је ефективно пореско оптерећење ниже, јер део средстава завршава код корумпираних пореских службеника.<sup>19</sup> Беговић ипак упозорава да између држава које су узете као узорак постоје значајне разлике у пореским приходима, што је „последница различитих номиналних пореских оптерећења“, која, пак, „могу да буду корелирана са корупцијом, будући да повећана пореска оптерећења представљају виши ниво државне интервенције, а ... пораст тог нивоа доводи, односно може да доведе до вишег нивоа корупције.“<sup>20</sup> И обрнуто: при нултом номиналном пореском оптерећењу, не би ни било корупције.

Поједини аутори, попут Мукерџија (*Mookherjee*), заступају став да корупција може деловати на смањење пореске евазије, јер могућност да се договоре о миту с обвезницима који избегавају да плате порез мотивише корумпиране порезнике да улажу веће напоре у откривање евазије. Порески обвезници ће то антиципирати, па ће отуда незаконита пореска евазија постати мање привлачна (зато што расте вероватноћа да ће бити откривена), а порески приходи могу се увећати. На логици да ће могућност договора о миту стимулисати радни напор корумпираних пореских службеника и тако побољшати наплату јавних прихода заснивала се идеја, својевремено примењена у Гани,<sup>21</sup> да се службеницима пореске администрације генерално понуди систем бонуса у виду процента од наплате који би им остајао. Корумпираним службеницима би овакав бонус учинио мито мање привлачним, јер би се морали одрећи (дела) бонуса ако остваре мању наплату пореза пошто су подмићени. Но, Фјелдстад (*Fjeldstad*) и Тун-

---

ност понуде рада, а wL производ сатнице и броја радних сати. Упор. Palle Schelde Anderson, *Direct versus Indirect Taxes. A Survey*, Institute of Economics, Aarhus 1971, 15 16 и 53.

<sup>19</sup> Vito Tanzi, Hamid R. Davoodi, „Corruption, Growth, and Public Finances“, *Working Paper* 182, International Monetary Fund, Washington, D.C. 2000, 15; Eric Friedman, Simon Johnson *et al.*, „Dodging the Grabbing Hand: The Determinants of Unofficial Activity in 69 Countries“, *Journal of Public Economics*, Vol. 76, June 2000, 459 493.

<sup>20</sup> Б. Беговић, 341.

<sup>21</sup> Sheetal K. Chand, Karl O. Moene, „Controlling Fiscal Corruption“, *Working Paper* 100, International Monetary Fund, Washington, D.C. 1997, 8 9. Донекле сличан покушај учињен је и у Србији у периоду 2003 2012. Вид. чл. 170, ст. 2 Закона о пореском поступку и пореској администрацији ЗПППА, *Службени гласник РС*, бр. 80/02.

годен (*Tungodden*)<sup>22</sup> указују да ово не значи да ће се обим корупције смањити, јер постојање бонуса ојачава позицију корумпираног пореског службеника у преговорима око мита са пореским обвезником, што му обезбеђује већи износ мита.<sup>23</sup> Фјелдстад и Тунгоден, с правом, не прихватају Мукерцијев приступ који у разматрање узима само могући пораст пореских прихода у условима јачања позиције корумпираних пореских службеника, сматрајући да он занемарује дугорочне ефекте пораста корупције на висину пореских прихода и на легитимност државе.<sup>24</sup>

Све у свему, констатујемо да постоји негативна корелација између степена корупције и ефективног пореског оптерећења. Међутим, будући да државна интервенција представља основни фактор настанка корупције, не може се пренебрегнути повратни утицај висине пореског оптерећења на размере корупције, јер, поновимо, државна интервенција може бити у директној сразмери са висином номиналног пореског оптерећења. Закључујемо, дакле, да симултано дејствују две узрочно-последичне везе – од номиналног пореског оптерећења ка степену корупције (где постоји директна пропорционалност) и од степена корупције ка ефективном пореском оптерећењу (где постоји индиректна пропорционалност), при чему је ова друга веза предмет наше даље анализе.

### 3. УТИЦАЈИ КОРУПЦИЈЕ НА ПОРЕСКУ СТРУКТУРУ

Пореска структура зависи од бројних чинилаца, од којих издвајамо: висину *per capita* БДП, флексибилност пореских облика у контексту фискалног вучења, структуру радне снаге, удео пољопривреде у БДП, образовни ниво становништва и могућности коришћења информационих технологија, начин финансирања социјалне сигурности, опредељење бирача између ниских пореза и високе социјалне сигурности, степен отворености привреде, карактер државног уређења, припадност ЕУ, историјски развој и традицију.<sup>25</sup> Међутим, овде нас интересује на који начин корупција опредељује структуру пореза у држави.

<sup>22</sup> Odd Helge Fjeldstad, Bertil Tungodden, „Fiscal Corruption: A Vice or a Virtue?“, *CMI Working Paper* 13/2001, 3.

<sup>23</sup> Што је већа вероватноћа да ће се евазија открити и санкционисати, већа је и „премија ризика“ коју порески службеник уграђује у цену „услуге“ коју пружа обвезнику, тј. у мито. Упор. Гордана Илић Попов, „Опорезивање и корупција“, *Право и привреда* 5 8/2006, 954.

<sup>24</sup> О. Fjeldstad, В. Tungodden, 3 4.

<sup>25</sup> Дејан Поповић, *Наука о порезима и пореско право*, COLPI и Савремена администрација, Београд 1997, 491 494.

### 3.1. Утицаји административне корупције

Административна корупција у опорезивању је функција понуде и тражње одређених „услуга“ које порески службеници бивају спремни да пруже пореском обвезнику по одређеној цени.<sup>26</sup> На страни тражње у овој трансакцији налазе се порески обвезници, а на страни понуде пореска администрација. Предмет такве трансакције чине две врсте „услуга“:

- непријављивање незаконите пореске евазије (нпр. „затварање очију“ у случају откривања нерегистроване делатности, непријављеног дохотка или имовине или превисоко исказаних трошкова; намеран превид неких чињеница приликом провере пословних књига и друге документације; одлагање пореске контроле како би порески обвезник добио на времену да отклони пропусте; утврђивање нижег износа паушалног пореза на доходак и др.);
- обезбеђивање привилегованог третмана у добијању редовних услуга: најчешће у погледу брзине и ефикасности (нпр. убрзање повраћаја претходног пореза код пореза на додату вредност /даље: ПДВ/ и сл.), али и намерно временско пролонгирање код предузимања неких управних радњи, рецимо, код обраде пореске пријаве за годишњи порез на доходак грађана и достављања решења о утврђеном порезу, одређивање мере привремене забране вршења делатности у што краћем трајању, у оквиру законског рока „до 60 дана“, одобравање максималног одлагања плаћања пореског дуга у оквиру законског рока од „најдуже до 24 месеца“ и др.).

Поједини порески облици, *ceteris paribus*,<sup>27</sup> различито реагују на административну корупцију, јер им је начин утврђивања различит. За административну корупцију постоји шири простор у ситуацијама када се порез утврђује решењем (годишњи порез на доходак грађана, паушални порез на приходе од самосталне делатности, порез на имовину ако обвезник не води пословне књиге, порез на пренос апсолутних права, порез на наслеђе и поклон, као и ПДВ и акцизе код увоза), јер тада порески, односно царински службеници не само да контролишу, већ и утврђују порез. Код пореза по одбитку (нпр. по-

---

<sup>26</sup> О цени корупције и о трансакционим трошковима корупционог уговора, упор. Konstantin Pashev, *Corruption and Tax Compliance. Challenges to Tax Policy and Administration*, Center for the Study of Democracy, Sofia 2005, 19; Б. Беговић, 225 и даље.

<sup>27</sup> Из анализе смо апстраховали разлике у реаговању на корупцију до којих долази због висине пореске стопе, природе самог пореског облика, околности да ли су обвезници пореза правна или физичка лица и др.

рез на доходак грађана на зараде, дивиденде, камате и друге приходе где исплатилац води пословне књиге и порез на приходе које резидентно правно лице исплаћује нерезидентима), као и у случајевима самоопорезивања (ПДВ у домаћим трансакцијама, акцизе на домаће акцизне производе, порез на добит правних лица, порез на доходак грађана на приходе од самосталне делатности, порез на доходак грађана на капиталне добитке, порез на имовину ако обвезник води пословне књиге) могућност корупције постоји само код пореске контроле. У Пореској управи, управама јавних прихода јединица локалне самоуправе и Управи царина срећу се и други видови корупције (нпр. у јавним набавкама, приликом запошљавања и др.), па би се зато облици корупције везани за утврђивање, наплату и контролу пореза могли назвати „пореском административном корупцијом“.<sup>28</sup> Но, имајући у виду циљ овог рада, „не-порески“ видови корупције су *per definitionem* апстраховани, те нема потребе да се придржавамо поменуте дистинкције.

Горе установљена негативна корелација између степена корупције и висине пореског оптерећења добила је емпиријску потврду у истраживању које су спровели Танци и Давуди (*Davoodi*)<sup>29</sup> на узорку од око 90 држава, подељених у две групације – развијене земље и земље у развоју.

Економетријска анализа прво је, у складу с очекивањима, показала да је повећање индекса корупције<sup>30</sup> за 1 процентни поен повезано са смањењем укупног пореског оптерећења, и то за 2,73 процентна поена (веза је статистички сигнификантна на нивоу од 1%), те да је раст корупције праћен смањењем прихода код свих пореских облика. При томе, пад учешћа у БДП директних пореза (за 1,8 процентних поена) већи је од пада учешћа у БДП индиректних пореза (за 1,2 процентна поена). Јачи утицај корупције на директне порезе него на индиректне значи и да се прогресивност пореског система умањује.

Како су размере корупције у земљама у развоју веће него у развијеним државама, утицај корупције на директне порезе у земљама у развоју снажнији је него у развијеним земљама. Танци и Давуди овај закључак додају на листу објашњења због чега индиректни порези преовлађују над директним порезима у земљама у развоју.<sup>31</sup> Ови аутори, међутим, не нуде објашњење зашто корупција снажније смањује учешће директних пореза у БДП. Рашчлањена анализа, спроведена у

<sup>28</sup> К. Pashev, 17.

<sup>29</sup> V. Tanzi, H. R. Davoodi, 16 21.

<sup>30</sup> Мерење корупције засновано је на ICRG (*International Country Risk Guide*) и BI (*Business International*) индексима перцепције корупције.

<sup>31</sup> V. Tanzi, H. R. Davoodi, 20.



односу на поједине облике директних, односно индиректних пореза, пружа одговор на ово питање.

Међу директним порезима, корупција има статистички сигнификантну везу (на нивоу од 1%) са порезом на доходак физичких лица: 1 процентни поен раста корупције повезан је са 0,63 процентна поена пада прихода по основу овог пореза.<sup>32</sup> Овом налазу Танџија и Давудија додали бисмо да у земљама у развоју, када су у питању директни порези, преовлађују порески облици који се утврђују решењем (посебно паушални порези), што ће, имајући у виду њихову већу осетљивост на корупцију, допринети сразмерно већем паду прихода. Поред тога, код пореза на зараде, размере непријављивања запослених у земљама у развоју много су веће (најважнији облик корупције састоји се у намерном пропуштању да се у пореској контроли установи ово непријављивање), тако да наплата пореза по одбитку не даје онакве ефекте као у развијеним економијама.

У државама у којима је пореска администрација недовољно ефикасна и подложнија корупцији (а то су, опет, мање развијене земље), посебан вид административне корупције јавља се као невршење службене радње која би се морала извршити код примене уговора о избегавању двоструког опорезивања – опет у домену пореза на доходак. Да је такав случај забележен и у Србији постоје јаке индикације. Наиме, правно лице регистровано на Кипру (*Hemslade Trade*), којим се ефективно управља из Србије, није било подвргнуто српском порезу на добит предузећа на капитални добитак остварен фебруара 2005. године од продаје акција у банци – резиденту Србије (*Делта банка*), иако чл. 4, ст. 3 Уговора о избегавању двоструког опорезивања између Србије и Кипра<sup>33</sup> предвиђа да ће се, ако је лице, осим физичког, резидент обе државе уговорнице према законима тих држава,<sup>34</sup> сматрати да је резидент само државе у којој се налази његово место стварне управе (енг. *place of effective management*). Надаље, чл. 13, ст. 4 истог уговора прописује да се приходи од отуђења имовине (нпр. акција)<sup>35</sup> опорезују само у држави уговорници чији је резидент лице које је отуђило имовину.<sup>36</sup> Тако је удео пореза на капиталне добитке

<sup>32</sup> *Ibid.*, 19.

<sup>33</sup> *Службени лист СФРЈ Међународни уговори*, бр. 2/86.

<sup>34</sup> Чл. 2, ст. 2 Закона о порезу на добит предузећа, *Службени гласник РС*, бр. 25/01, 80/02, 43/03 и 84/04 (који је важно у моменту продаје акција банке) прописује да је резидентни обвезник правно лице које је основано или *има седиште стварне управе и контроле* на територији Републике.

<sup>35</sup> Осим прихода од отуђења имовине наведене у чл. 13, ст. 1 3 овог уговора.

<sup>36</sup> Овај случај није (до сада) кривичноправно процесуиран, тако да је замислив контра аргумент да се није могло доказати да се место стварне управе компаније *Hemslade Trade* налази на територији Србије.

остао мањи у пореској структури. У нешто измењеним политичким околностима (марта 2011. године), исти продавац је продао уделе у другом привредном друштву – резиденту Србије (*Делта Макс*), али се продавачев власник „обавезао“ да порез на капитални добитак плати српским пореским властима. Да се не би отворило питање због чега у случају из 2005. године није примењен порески уговор између Србије и Кипра, прибегло се следећој правној конструкцији: кипарски *Hemslade Trade* основао је привредно друштво у Србији (*Delta Capital*) и у њега уложио највећи део удела у *Делта Макс*у, а затим је то друштво продало уделе белгијском друштву *Delhaize Group*.

Када су у питању доприноси за обавезно социјално осигурање, будући да порез на зараде, који се наплаћује по одбитку, учествује са више од 75% у приходима од пореза на доходак физичких лица,<sup>37</sup> не изненађује да слична статистички сигнификантна веза (на нивоу од 1%) постоји између корупције и доприноса: 1 процентни поен раста корупције повезан је са 0,92 процентна поена пада прихода по основу ове дажбине,<sup>38</sup> која се такође наплаћује по одбитку.

Код пореза на имовину, где доминирају порези на непокретности, 1 процентни поен раста корупције повезан је са 0,05 процентних поена пада прихода, уз статистички сигнификантну везу на нивоу од 5%.<sup>39</sup> Ову релативно слабу осетљивост на корупцију објашњавамо околношћу да су порези на непокретности локални приходи, на које се односи Оутсова (*Oates*) теза да јединице локалне самоуправе конкуришу једна другој у привлачењу пореских обвезника, што доводи до економски ефикасног решења (максимална јавна потрошња уз дато пореско оптерећење у локалној заједници),<sup>40</sup> у којем нема места за корупцију. Тиме се већим делом потиरे дејство корупције у поступку валоризације пореске основице и евидентирања непокретности.

Корупција се није показала у статистички сигнификантној вези са порезом на добит правних лица и порезима на платни списак.<sup>41</sup> Разлози се налазе у околности да је у земљама у развоју фискални значај великих, капитално-интензивних фирми (најчешће филијала или огранака нерезидентних компанија) врло приметан, а те фирме своје пословање најчешће реализују кроз регуларне финансијске токове, што олакшава опорезивање и потиरे стварну негативну корелацију између корупције и наплате пореза. У привредном амбијенту Србије,

<sup>37</sup> *Билтен јавних финансија*, децембар 2012.

<sup>38</sup> V. Tanzi, H. R. Davoodi, 19.

<sup>39</sup> *Ibid.*

<sup>40</sup> Wallace E. Oates, „An Essay on Fiscal Federalism“, *Journal of Economic Literature* 3/1999, 1122 и даље.

<sup>41</sup> V. Tanzi, H. R. Davoodi, 19.

међутим, оне немају такву важност, па се може очекивати да ће раст корупције деловати на пад учешћа у БДП и ове две дажбине.

Прелазећи на терен индиректних пореза, корупција има статистички сигнификантну везу (на нивоу од 1%) са ПДВ и осталим општим порезима на промет: 1 процентни поен раста корупције повећан је са 0,79 процентних поена пада прихода по основу ових пореза. Међутим, како регресија у моделу Танџија и Давудија не контролише висину законских стопа ПДВ (које су у већини развијених земаља високе и додатно подстичу на евазију и коруптивна понашања), мере пада могу бити и веће.<sup>42</sup>

Код ПДВ присуство бројних одступања од „неутралне“ структуре (снижене стопе, пореска ослобођења са правом на одбитак претходног пореза и без тога права и сл.) ствара простор за лобирања различитих интересних група, која лако могу да прерасту у корупцију. Сем тога, једино се утаја ПДВ, захваљујући институту претходног пореза,<sup>43</sup> може претворити у профитоносан подухват, чији је непосредан резултат *de facto* увећање богатства пореског обвезника у односу на постојеће стање, праћено погоршањем биланса државе у једнаком износу.<sup>44</sup> Када су у питању облици незаконите евазије ПДВ, поменимо, *inter alia*, неосновано истицање претходног пореза (нпр. коришћењем лажних фактура), потпуно или делимично непријављивање промета (нпр. у случају „фантомских фирми“, иза којих се налазе лица којима је тешко ући у траг), као и за јединствено тржиште ЕУ карактеристичне „рингишпил“ трансакције.<sup>45</sup> Евазиони потенцијал ПДВ у том смислу подстиче корупцију, јер наведене трансакције претпостављају учешће корумпираних пореских, односно царинских службеника, што се све неповољно одражава на наплату прихода.

Супротно очекивањима, корупција се није показала у статистички сигнификантној вези са царинама.<sup>46</sup> Међутим, ствари су другачије него што то регресија показује. У потрази за објашњењем

<sup>42</sup> *Ibid.*, 19-20 и 20-фн. 18.

<sup>43</sup> Размере повраћаја претходног пореза могу бити велике: нпр. у Француској су 40%, у Ј. Кореји 50%, а у Шведској 80% од нето наплате ПДВ. Вид. Liam Ebrill *et al.*, *The Modern VAT*, IMF, Washington, D. C. 2001, 157.

<sup>44</sup> Милош Милошевић, *Незаконита евазија пореза на додату вредност* (докторска дисертација), Правни факултет Универзитета у Београду, Београд 2012, 42.

<sup>45</sup> У једноставном примеру, дистрибутер из једне државе чланице испоручи добра „фантомској фирми“ у другој држави чланици, сагласно пропису без обрачунавања ПДВ, а ова их прода другом обвезнику у тој држави, не пријављујући ПДВ (јер ће благовремено нестати). Тај други обвезник затим препрода добра прво битном дистрибутеру, остварујући повраћај претходног пореза по основу фактуре коју му је испоручила „фантомска фирма“, па је све спремно за следећи круг на рингишпилу.

<sup>46</sup> V. Tanzi, H. R. Davoodi, 19.

овог парадокса, Беговић је констатовао да је у земљама у развоју, услед неизграђене пореске администрације, учешће царина у БДП више него у развијеним државама, при чему ове прве карактерише висока корупција, те се отуда ствара лажна корелација којом са растом корупције расту и приходи од царина у БДП; та лажна корелација поништава стварну негативну корелацију између корупције и прихода од царина која се може очекивати, па стога долази до везе која није статистички значајна.<sup>47</sup>

Висока корупција на царини не утиче само на учешће прихода од царина у пореској структури, него и на учешће два друга пореска облика – ПДВ и акциза, с обзиром на то да код увоза те дажбине утврђује царински орган, за разлику од „домаћих ситуација“, код којих се ПДВ и акцизе утврђују самоопорезивањем. Део ефеката „царинске корупције“ тако је већ оцењен кроз учинак корупције на ПДВ, чијих се преко 50% прихода наплаћује при увозу.<sup>48</sup> Напомињемо да, за разлику од царина и акциза наплаћених при увозу, ПДВ наплаћен на увоз добара која за обављање делатности купују обвезници ПДВ може бити одбијен као претходни порез приликом каснијих испорука које врше ти обвезници, што донекле може створити разлике у мотивацији коруптора.

Када су у питању акцизе, Танци и Давуди су установили статистички сигнификантну везу (на нивоу од 5%) између раста корупције и смањења учешћа акциза у БДП (-0,23).<sup>49</sup> Поновимо да се акцизе на домаће акцизне производе утврђују самоопорезивањем од стране пореског обвезника, а код увоза од стране царинског органа, што може објаснити непостојање парадокса забележеног код корелације између корупције и царина.

### 3.2. Утицаји коруптивног овладавања државом

Код *коруптивног овладавања државом*, методолошки је важно сазнање да размере те појаве нису нужно функција броја привредних субјеката укључених у овакав подухват, јер „у екстремном случају, један моћни монопол може генерисати много виши ниво овладавања државом него већи број мање моћних фирми које конкуришу у поткупљивању државних званичника.“<sup>50</sup> Отуда је у емпи-

<sup>47</sup> Б. Беговић, 342.

<sup>48</sup> У Србији 68% (упор. *Билтен јавних финансија*, децембар 2012); у земљама у развоју из узорка Међународног монетарног фонда у просеку 55% (упор. L. Ebrill *et al.*, 49).

<sup>49</sup> V. Tanzi, H. R. Davoodi, 19.

<sup>50</sup> J. S. Hellman, G. Jones *et al.*, 8.

ријским истраживањима потребно у обзир узети не само број привредних субјеката ангажованих у овладавање државом, него и размере утицаја на све привредне субјекте овладавања државом које је део тих субјеката остварио. Као индикатори овог вида корупције узимају се размере непосредних ефеката на следеће активности: куповине гласова народних посланика; куповине подзаконских аката; куповине судских пресуда у кривичним и привредним поступцима;<sup>51</sup> недозвољеног давања прилога политичким странкама и изборним кампањама; и злоупотребе средстава од стране централне банке.<sup>52</sup> Коруптивно овладавање државом може довести до неефикасне пореске структуре, чиме се подижу вештачке баријере у пословању, што не само да еродира пореску основицу, него и отвара већи простор за административну корупцију.

Имајући у виду линију разграничења према лобирању, коруптивно овладавање државом може се, пре свега, очекивати у регулисању пореских облика који су важни за утицајне корупторе, нпр. цедуларних пореза на приходе од капитала и на капиталне добитке, глобалног пореза на доходак физичких лица и пореза на добит правних лица. Неколико примера из српске пореске политике указују на утицај овог вида корупције на пореску структуру.

Тешко се друкчије него као нарушавање непристрасности у циљу обезбеђења пореских погодности одређеним пореским обвезницима може разумети опредељење предлагача закона, односно законодавца да децембра 2004. године измени норму чл. 75 ЗПДГ,<sup>53</sup> која се примењивала од 1.7.2001. године, која је предвиђала да се „за потребе утврђивања капиталног добитка од продаје права, удела или хартија од вредности које је обвезник стекао поклоном набавном ценом сматра цена по којој је поклонодавац стекао то право, удео или хартију од вредности.“ Наиме, почев од 1.1.2005. године почело се примењивати решење по којем се, ако је право, удео или хартију од вредности обвезник стекао поклоном, набавном ценом сматра тржишна цена права, удела или хартије од вредности која је узета или је могла бити узета као основица пореза на пренос апсолутних права у моменту њиховог стицања од стране обвезника.<sup>54</sup> Поклонопримац, дакле, плаћа порез само на оно увећање вредности имовине које је настало док је она била у његовом власништву, при

<sup>51</sup> Наводећи куповину судских пресуда као облик коруптивног овладавања државом, Хелман (Hellman), Џонс (Jones) *et al.* превиђају да се, осим у *common law* системима, таквом куповином не може утицати на креирање правног оквира, те да се ту пре ради о административној корупцији.

<sup>52</sup> J. S. Hellman, G. Jones *et al.*, 8.

<sup>53</sup> *Службени гласник РС*, бр. 24/01.

<sup>54</sup> Чл. 42 Закона о изменама и допунама ЗПДГ, *Службени гласник РС*, бр. 135/04.

чему капитални добитак, остварен у времену када је поклоњена имовина била у поседу поклонодавца, бива изузет од опорезивања. Тиме је *вољом законодавца* широм отворен простор за избегавање пореза на капитални добитак, јер је власнику имовине, чијом би продајом био остварен капитални добитак подложен опорезивању, пружена могућност да је поклони сроднику из првог наследног реда или брачном другу (како би се избегао порез на поклон), који ће је одмах затим продати уз капитални добитак једнак нули (разлика између продајне цене и тржишне цене која представља основицу пореза на промет апсолутних права на дан када је поклонопримац–продавац ту имовину стекао). Овакво обесмишљавање пореза на капитални добитак физичких лица изазвало је одређену „нелагоду“ код надлежних органа: Централни регистар хартија од вредности до 11.4.2005. године није прекњижио око 70 уговора о преносу акција по основу поклона, сумњајући да се ради о симулованим правним пословима, у очекивању става Комисије за хартије од вредности; међутим, Комисија је дала мишљење да се једино у судском поступку може ценити ништавост правног посла (уговора о поклону),<sup>55</sup> а „фискално деструктивна“ норма новелираног чл. 75 ЗПДГ несметано је примењивана све до средине 2006. године, чинећи приходе по основу пореза на капитални добитак физичких лица занемарљивим. Када је Министарство финансија (предлагач поменуте норме) одлучило да запуши овај отвор кроз који су се одливали порески приходи, оно је пропустило да искористи једини могући правни пут – да предложи измену закона, већ је донело мишљење у којем се, потпуно *contra legem*, износи став да је, за сврху одређивања капиталног добитка, набавна цена акција (јер се питање односило само на акције) стечених уговором о поклону између брачних другова, односно крвних сродника у правој линији из првог наследног реда, односно када је поклонопримац из првог наследног реда или брачни друг поклонодавца једнака нули.<sup>56</sup> Министарство финансија се позвало на општу одредбу чл. 74, ст. 1 ЗПДГ да се, за сврху одређивања капиталног добитка, набавном ценом сматра цена по којој је обвезник стекао право, удео, или хартију од вредности, односно цена коју је утврдио порески орган, која је једнака нули у случају поклона, а превиђа *lex specialis* норму чл. 75, ст. 1 ЗПДГ, која дерогира опште правило о утврђивању набавне цене и, поновимо, прописује да се, ако је право, удео или хартију од вредности обвезник стекао поклоном, набавном ценом сматра тржишна цена те имовине која је узета или је могла бити узета као основица пореза на пренос апсолутних права у мо-

<sup>55</sup> Мишљење Комисије за хартије од вредности, бр. 5/0 18 860/5 05 од 12.4.2005. године.

<sup>56</sup> Мишљење Министарства финансија РС, бр. 414 00 118/2006 04 од 18.7. 2006. године.

менту њиховог стицања од стране обвезника–поклонопримца. Пореска управа је применила ово мишљење и пореском обвезнику утврдила капитални добитак у апсурдном износу једнаком продајној цени; тек је у управном спору суд наложио примену чл. 75, ст. 1 ЗПДГ<sup>57</sup> – наравно, и даље на штету фискалног интереса државе, јер *dura lex, sed lex*.<sup>58</sup> Међутим, Министарство финансија пропушта да предложи одговарајућу измену норме све до септембра 2012. године, када се коначно усваја нова формулација чл. 75, ст. 1 ЗПДГ, која се примењује од 6.10.2012. године, која је у основи иста као она из 2001. године (набавном ценом се сматра цена по којој је поклонодавац стекао право, удео или хартију од вредности<sup>59</sup>). Готово осам година у Србији је, барем у овом сегменту, државом овладала група физичких лица која су продавала непокретности, права интелектуалне својине, уделе и хартије од вредности, што је утицало на смањење учешћа пореза на капиталне добитке у пореској структури.

На терену пореза на добит правних лица, у сивој зони између лобирања и овладавања државом, налази се без икаквог образложења спроведена измена у Нацрту закона предложених стопа пореза по одбитку на приходе које оствари нерезидентно правно лице из јурисдикције са преференцијалним пореским системом (даље: *ЛППС*): код прихода по основу ауторских накнада, камата, накнада по основу закупа непокретности и покретних ствари и накнада по основу услуга стопа је са 47% снижена на 25%, а код дивиденди са 32% на 20%. Иако је у јавној расправи (октобра 2012. године) дата подршка предложеном оштром опорезивању прихода које резидентна правна лица исплаћују примаоцима у *ЛППС*,<sup>60</sup> на крају је усвојена стопа пореза по одбитку на исплате прихода у такве јурисдикције од 25%, која је за само 5 процентних поена виша од „стандардне“ стопе пореза по одбитку, при чему код дивиденди не постоји ни та разлика.<sup>61</sup>

Изгледа да се овладавање државом среће и на терену подзаконске регулативе. Примера ради, чл. 61 ЗПППА предвиђа да порез на доходак грађана не може бити мањи од износа израчунатог на основу формуле по којој се одређени индекси примењују на факторе који представљају индиције луксузног животног стила пореског об-

<sup>57</sup> Пресуда Врховног суда Србије, У 9152/07 од 19.6.2008. године.

<sup>58</sup> Овако, с правом, закључује Светислав В. Костић, „Опорезивање капиталних добитака физичких лица остварених продајом имовине стечене поклоном“, *Правни живот* 10/2006, 919.

<sup>59</sup> Чл. 5 Закона о изменама и допунама ЗПДГ, *Службени гласник РС*, бр. 93/12.

<sup>60</sup> [http://www.mfin.gov.rs/newsitem.php?id=8377&change\\_lang=ls](http://www.mfin.gov.rs/newsitem.php?id=8377&change_lang=ls), 28.1.2014.

<sup>61</sup> Чл.18 Закона о изменама и допунама Закона о порезу на добит правних лица, *Службени гласник РС*, бр. 119/12.

везника (нпр. луксузни станови, луксузна путничка моторна возила, јахте, ваздухоплови и др.), при чему је Влада дужна да ближе уреди примену методе за утврђивање ове формуле. За 11 година примене ЗПППА, подзаконски акт није донет, те норма о индицијарној методи за утврђивање минималног пореза на доходак грађана није могла бити примењена.

#### 4. ЗАКЉУЧАК

Корупција у пореском систему представља озбиљан проблем за сваку државу, пошто не само да нарушава фискалну одрживост, већ изазива и дисторзије у расподели пореског терета, чиме угрожава друштвену кохезију. Због смањених прихода у буџету, цену корупције, у крајњој инстанци, плаћају грађани, при чему се губи поверење у основне институције државе и додатно подрива спремност да се прихвате реформе.

Анализа је показала да корупција мења и пореску структуру. Пошто су на корупцију посебно осетљиви порези који се утврђују решењем пореског органа, једна од порескополитичких мера у функцији борбе против административне корупције требало би да буде веће ослањање на самоопорезивање. Код утврђивања по одбитку, неопходно је интензивирање пореске контроле, јачање унутрашње контроле у Пореској управи и увођење електронског пријављивања пореза по одбитку. Размере од стране државе одобреног неплаћања пореза (кроз мировање пореског дуга, у поступку реструктурирања субјеката приватизације и у стечајном поступку) захтевају снажан притисак јавности који би генерисао чврст политички став према овој врсти пореске корупције.

Корупцији у опорезивању погодују и често нејасне и непрецизне формулације пореских норми, чиме се ствара простор за арбитарно тумачење и примену прописа. Давање могућности за дискреционо одлучивање пореским службеницима у случајевима који су уређени законом додатно подстиче административну корупцију. Сем тога, компликованост пореског поступка и бројност пореских олакшица (нарочито код ПДВ) погодују корупцији, па би анти-коруптивна стратегија требало да се заснива на промени ових карактеристика пореског система.

Закључимо да пореска структура настаје као продукт интервенције државе, а управо је државна интервенција основни фактор корупције. Отуда је, да би се очували порески приходи, подложни коруптивној ерозији, потребно применити порескополитичке мере чији је заједнички именилац сужавање простора за дискрецију, чиме



ће се смањити корист од корупције за корупторе. Међутим, важно је спроводити и оштрију казнену политику, која би, уз увећане изгледе да ће се кривична дела примања и давања мита открити, допринела да се корупција учини неисплативом. Но, пошто корупција постоји и у полицији и правосуђу не може се избећи песимистичан закључак да друштво у којем није успостављена функционална владавина права неће моћи да се до краја избори са пореском корупцијом.

Dr Gordana Ilić-Popov

Full Professor

University of Belgrade Faculty of Law

Dr Dejan Popović

Full Professor

University of Belgrade Faculty of Law

## TAX STRUCTURE AND CORRUPTION

### *Summary*

In the article an analysis of the impact of corruption, both administrative and state capture, on the tax structure is carried out. The authors established a negative correlation between the degree of corruption and the height of the effective tax burden, while isolating a simultaneous directly proportional impact of the nominal tax burden (which could reflect state intervention – the main corruption factor) on the scope of corruption. The effects of corruption on the decrease of individual taxes' share in GDP are diversified, with impact on direct taxes as a whole being more observable. The mode of tax assessment significantly determines exposure of certain tax to the administrative corruption: it is generally larger in case of taxes assessed by the decision of the competent tax officials who are carrying out both assessment and audit, while in the case of self-assessment and withholding they just perform audits implying limited exposure to corruption. Corruptive state capture is present in the case of taxes which are important for influential corruptors. That is why in Serbia laws preventing taxation of capital gains or heavier taxation of dividends and other income paid to non-residents located in the tax havens were adopted, while by-laws which should have enabled implementation of prescribed lump sum taxation based on external signs of wealth have not been enacted. The authors concluded that the anti-corruption strategy should rely on

the increasing role of self-assessment, which could reduce the room for administrative corruption. Unclear and imprecise formulations of the tax norms facilitate corruption, because they create room for arbitrariness in interpretation and implementation of the laws and by-laws. It is therefore necessary to suppress discretion, simplify tax procedure and diminish the number of tax reliefs.

Key words: *Tax structure. – Administrative corruption. – Corruptive state capture. – Corruption factors. – Modes of tax assessment.*