

Др Светислав В. Костић*

НЕПОШТОВАЊЕ УСТАВНОСТИ У ОБЛАСТИ ОПОРЕЗИВАЊА ЗАРАДА У СРБИЈИ**

Овај рад се бави проблемима који произлазе из непоштовања концепта бруто зараде приликом прописивања олакшица послодавцима на терену пореза на зараде и доприноса за обавезно социјално осигурање у Србији. Ауторова истраживања показују да су такве мере проузроковане широко распрострањеним веровањем да превисоке стопе пореза и доприноса на зараде у Србији кључно доприносе проблему хроничне незапослености, при чему се старао да аргументовано развргне ту „илузију“. У раду се показује да је склоност српског законодавца, уочена пре више од једне деценије, да пружа олакшице послодавцима на терет зараде која припада запосленом у супротности не само са захтевом за постојањем јединственог правног система Србије већ води и кршењу већег броја права изричито загарантованих Уставом Србије (право на имовину, право на социјално обезбеђење, право на правичну накнаду) и одредбе члана 1 Протокола 1 уз Конвенцију о људским правима и основним слободама.

Кључне речи: *Зарада. – Порез на зараде. – Доприноси за обавезно социјално осигурање. – Фискално оптерећење. – Устав.*

1. УВОД

Разумевање изазова опорезивања прихода од рада у Србији подразумева способност да се непристрасно приступи критичкој анализи ставова који су умногоме попримили природу догме, односно да се свесно преузме улога јеретика. Наиме, у Србији је као готово

* Аутор је доцент Правног факултета Универзитета у Београду, skostic@ius.bg.ac.rs.

** Чланак је настао као резултат рада на пројекту Правног факултета Универзитета у Београду *Идентитетски преображај Србије* за 2018. годину.

опште место прихваћена начелна тврдња да је фискално оптерећење зарада превелико и да се у његовом смањењу крије решење високе незапослености, једног од највећих и најдуговечнијих проблема нашег друштва. Тешко је пронаћи српску владу, барем у последње три деценије, која није била заведена илузијом да мањи порез и доприноси за обавезно социјално осигурање (у даљем тексту: ДЗОСО) на зараде морају, сами по себи, за последицу да имају повећање запослености. Може да зачуди да је готово исто тако тешко пронаћи случајеве када је такво одрицање државе од својих фискалних прихода постизало жељени циљ или је барем успевало да донекле оправда огромне трошкове који су из таквих мера произишавали. Међутим, проблем непромишљене или недоречене фискалне политике у опорезивању зарада у Србији, засноване на неутемељеном веровању које је услед сталног понављања у јавности прихваћено као истина, успео је да се прошири и у област права и да почне да подрива основне уставне принципе на којима наше друштво почива. Не само да пракса српских пореских органа често указује на то да они заборављају да је запослени – физичко лице, обвезник пореза на зараде и припадајућих ДЗОСО¹, већ све више сам законодавац превиђа чињеницу да се ти јавни приходи примарно прикупљају не од послодавца, него од радника, с тим што обавезу плаћања ДЗОСО деле запослени и послодавац. Србија је једна од ретких европских земаља у којима становништво, чије зараде чине више од три четвртине свих облика дохотка², нема изграђену свест о томе да управо оно одрицањем од *својих* зарада финансира *своју* државу, при чему се све чини како би такво стање опстало. У децембру 2017. године Народна скупштина је изгласала измене и допуне Закона о порезу на доходак грађана³ и Закона о ДЗОСО⁴, за које можемо рећи да садрже примере врхунца немара у једној већ веома запостављеној области и да воде недвосмисленом кршењу основних уставних принципа. Међутим, осим детаљног образложења тако оштрог правног става, у овом раду ћемо покушати да одгонетнемо зашто је увођење неуставних норми у српски систем опорезивања зарада до сада пролазило готово незапажено. Како је значајним делом такво стање узроковано и дугогодишњим изостанком било какве стручне расправе о правним аспектима подстицаја у области опорезивања зарада и ДЗОСО

¹ Светислав Костић, „Порески третман прихода које остваре упућени запослени по основу свог рада који обављају на територији Републике Србије“, *Право и привреда* 9–12/2008, 121–125.

² Милојко Арсић, Саша Ранђеловић, *Економија опорезивања – теорија и политика*, Економски факултет Универзитета у Београду, Београд 2017, 94.

³ Закон о изменама и допунама Закона о порезу на доходак грађана, *Службени гласник РС*, бр. 113/17.

⁴ Закон о изменама и допунама Закона о ДЗОСО, *Службени гласник РС*, бр. 113/17.

чији је циљ смањење незапослености, овај рад представља покушај да правна наука почне да узима реч која јој припада.

2. ОСНОВЕ ОПОРЕЗИВАЊА ЗАРАДА У СРБИЈИ

У српском пореском праву зараде су подвргнуте посебном пореском облику, порезу на зараде⁵, чија је стопа 10%.⁶ Та пореска стопа се примењује на основицу коју чини бруто зарада запосленог⁷, умањена за јединствени неопорезиви део на који у истом износу имају право сви запослени.⁸ На зараде се плаћају и ДЗОСО (доприноси за обавезно пензијско и инвалидско осигурање, здравствено осигурање и осигурање за случај незапослености)⁹, с тим што у њиховом случају обавезу плаћања деле запослени и послодавац. Наиме, запослени је дужан да се одрекне 19,9% своје укупне бруто зараде на име ДЗОСО (основицу за ДЗОСО чини пуна бруто зарада без умањења за неопорезиви део који се примењује само за потребе обрачуна пореза на зараде).¹⁰ Порез на зараде и ДЗОСО обрачунава и уплаћује послодавац у име и за рачун запосленог, при чему умањује његову бруто зараду.¹¹ Другим речима, послодавац као порески платац у име и за рачун обвезника, према изричитом законском овлашћењу, уплаћује држави одговарајући део обвезникове бруто зараде на име пореза на зараде и ДЗОСО. Послодавац има и обавезу да сам сноси терет ДЗОСО у висини од 17,9% бруто зараде запосленог.¹² У том случају ДЗОСО се не плаћају умањењем бруто

⁵ У случају да укупан доходак обвезника пређе законом прописани праг, зараде ће, као део његовог укупног дохотка, бити подвргнуте и годишњем порезу на доходак грађана. Међутим, узимајући у обзир чињеницу да тај порез у Србији плаћа мање од 1% обвезника, односно да његова примена не утиче на закључке наше расправе, у раду је изостављено објашњење тог пореског облика.

⁶ Закон о порезу на доходак грађана – ЗПДГ, *Службени гласник РС*, бр. 24/01, 80/02, 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, 108/13, 57/14, 68/14, 112/15, 113/17, чл. 16.

⁷ Према чл. 13, ст. 1 ЗПДГ, под зарадом у смислу тог закона сматра се зарада која се остварује по основу радног односа, дефинисана законом којим се уређују радни односи и друга примања запосленог. У чл. 105, ст. 2 Закона о раду, *Службени гласник РС*, бр. 24/05, 61/05, 54/09, 32/13, 75/14, 13/17, 113/17, прописује се да се под појмом зараде сматра зарада која садржи порез и доприносе који се плаћају из зараде.

⁸ ЗПДГ, чл. 15а, ст. 2.

⁹ Закон о доприносима за обавезно социјално осигурање – ЗДЗОСО, *Службени гласник РС*, бр. 84/04, 61/05, 62/06, 5/09, 52/11, 101/11, 47/13, 108/13, 57/14, 68/14, 112/15, 113/17, чл. 2.

¹⁰ ЗДОСО, чл. 13, ст. 2 и чл. 44, ст. 2.

¹¹ ЗДОСО, чл. 51, ст. 1 и ЗПДГ чл. 99, ст. 1 и чл. 101.

¹² ЗДОСО, чл. 44, ст. 2.

зараде запосленог већ падају искључиво на терет послодавца (стога и њихов назив доприноси на основицу, за разлику од доприноса из основице), који их плаћа у своје име, али за рачун запосленог.¹³

Код ДЗОСО треба водити рачуна и о најнижој, односно највишој основици доприноса. Ако је бруто зарада запосленог мања од 35% просечне зараде у Србији, ДЗОСО се неће обрачунавати на његову стварну бруто зараду већ на најнижу основицу која износи управо 35% просечне зараде у Србији.¹⁴ С друге стране, ДЗОСО се обрачунавају само до највише основице доприноса коју чини петоструки износ просечне зараде у Србији.¹⁵ Уколико је обвезника зарада већа од петоструке просечне зараде у Србији, ДЗОСО се обрачунавају само на онај део његове зараде који одговара највећој основици доприноса.

Мада на први поглед може деловати сложено, опорезивање зарада у Србији је у основи постављено на логички доследним темељима. Целокупна уговорена бруто зарада припада запосленом, а послодавцу је, првенствено како би се омогућила једноставнија контрола уредне наплате пореза¹⁶, наметнута обавеза да приликом исплате зараде у име и за рачун запосленог обрачуна и плати порез на зараде и ДЗОСО, с тим што један део ДЗОСО послодавци плаћају у своје име а за рачун запосленог (ДЗОСО који се плаћају на основицу).

Имајући у виду основне постулате опорезивања зарада у Србији, можемо да закључимо да би последица смањења фискалног оптерећења зарада, осим у делу који се тиче ДЗОСО који се плаћају на основицу, морала да буде увећање *нето* зарада запослених, док би трошак послодаваца требало да остане непромењен.¹⁷ Стога би се позитиван ефекат смањења фискалног оптерећења зарада видео не кроз смањење трошкова послодаваца већ кроз увећање расположивог дохотка запослених. Наравно, код оних послодаваца који су са својим запосленима уговарали нето зараде¹⁸ њихови трошкови би се

¹³ ЗДОСО, чл. 6, ст. 1, тач. 24 и 25.

¹⁴ ЗДОСО, чл. 36, ст. 1 и 2 и чл. 37, ст. 1.

¹⁵ ЗДОСО, чл. 41 и 42.

¹⁶ Послодаваца има знатно мање него запослених па се на тај начин сужава број субјеката који могу бити предмет контроле.

¹⁷ У прилог таквог закључка говоре и препоруке Међународног монетарног фонда усмерене на унапређење српског тржишта рада у којима се предлаже и смањење доприноса који се плаћају на основицу (дакле на терет послодавца) како би се смањили укупни трошкови радне снаге у Србији и тиме повећала тражња за радом. Вид. IMF, *Country Report Serbia No. 13/207, 2013 Article IV Consultation, Selected Issue Paper*, Washington D.C. 2013, 25, <https://www.imf.org/external/pubs/ft/scr/2013/cr13207.pdf>, 17. август 2018.

¹⁸ Под условом да се уговарање нето зараде може сматрати у сагласју за одредбама Закона о раду.

смањили док би нето зарада запосленог остала непромењена, уз пад вредности њеног бруто износа. Већ у првом кораку на опрез нас позива чињеница да су готово сва фискална растерећења зарада у Србији вршена са примарним циљем да се послодавцима смање трошкови, а не да се запосленима обезбеди већи расположиви доходак.

Овакав закључак је могуће извести уколико се осврнемо на образложења предлога мера које су водиле смањењу фискалног оптерећења зарада у Србији.¹⁹

Образложења измена и допуна ЗПДГ		
2014.	2015.	2017.
<p>„Разлози за доношење овог закона садржани су у потреби да се, у циљу обезбеђивања услова за спровођење свеобухватне реформе пословног окружења, <u>створе околности за прилив инвестиција, запошљавање и привредни раст и омогуће повољнији услови привређивања растерећењем привредних субјеката</u>. С тим у вези, предложена је нова пореска олакшица приликом запошљавања радника која има за циљ отклањање сиве зоне у области запошљавања и њено превођење у легалне токове. Овом мером наставља се континуитет у подстицању легалног запошљавања и самим тим побољшања положаја лица која су незапослена, односно која раде али нису пријављена на обавезно социјално осигурање.</p>	<p>„Разлози за доношење овог закона садржани су у потреби да се, у циљу обезбеђивања услова за спровођење свеобухватне реформе пословног окружења, <u>створе околности за прилив инвестиција, запошљавање и привредни раст и омогуће повољнији услови привређивања растерећењем привредних субјеката</u>. С тим у вези, предложена је нова пореска олакшица приликом запошљавања радника која има за циљ отклањање сиве зоне у области запошљавања и њено превођење у легалне токове. Овом мером наставља се континуитет у подстицању легалног запошљавања и самим тим побољшања положаја лица која су незапослена, односно која раде али нису пријављена на обавезно социјално осигурање.</p>	<p>„Разлози за доношење овог закона садржани су у потреби да се, у циљу обезбеђивања услова за спровођење свеобухватне реформе пословног окружења, <u>створе околности за прилив инвестиција, запошљавање и привредни раст и омогуће повољнији услови привређивања растерећењем привредних субјеката</u>. С тим у вези, предложено је продужење постојећих пореских олакшица за запошљавање нових лица које истичу 31. децембра 2017. године, као и нова пореска олакшица приликом запошљавања младих када започну сопствени посао...</p> <p>Овим мерама наставља се континуитет у подстицању легалног запошљавања и самим тим побољшања положаја лица која су незапослена, односно која раде али нису</p>

¹⁹ Готово истоветна образложења присутна су, *mutatis mutandis*, и код предлога Закона о изменама и допунама ЗДЗСО. Вид. Образложење предлога Закона о изменама и допунама ЗДЗСО који је Влада Србије поднела Народној скупштини 20. маја 2014. године, 3, http://www.parlament.gov.rs/upload/archive/files/cir/pdf/predlozi_zakona/1620-14.pdf, 17. август 2018; Образложење предлога Закона о изменама и допунама ЗДЗСО који је Влада Србије поднела Народној скупштини 17. децембра 2015. године, 4, http://www.parlament.gov.rs/upload/archive/files/cir/pdf/predlozi_zakona/3437-15.pdf, 17. август 2018; Образложење предлога Закона о изменама и допунама ЗДЗСО који је Влада Србије поднела Народној скупштини 2. децембра 2017. године, 6, http://www.parlament.gov.rs/upload/archive/files/cir/pdf/predlozi_zakona/3787-17.pdf, 17. август 2018.

<p><u>Ова мера представља наставак мера реформе пословног окружења које имају за циљ смањење ризика и трошкова пословања у Републици Србији.</u>²⁰</p>	<p><u>Ова мера представља наставак мера реформе пословног окружења које имају за циљ смањење ризика и трошкова пословања у Републици Србији.</u>²¹</p>	<p>пријављена на обавезно социјално осигурање, с тим да новопредложена мера има за циљ да се подстакне предузетништво и кроз пореско ослобођење да се елиминише једна од кључних препрека за започињање и вођење пословања...</p> <p><u>Ова мера представља наставак мера реформе пословног окружења које имају за циљ смањење ризика и трошкова пословања у Републици Србији.</u>²²</p>
--	--	--

Цитирани делови образложења предлога измена и допуна ЗПДГ и ЗДЗОСО сведоче о томе да је постојао други циљ који се њима желео постићи. Наиме, смањивањем пореског оптерећења пружао се подстицај „легалном запошљавању и самим тим побољшању положаја лица која су незапослена, односно која раде али нису пријављена на обавезно социјално осигурање“. Другим речима, држава Србија се одрицала својих пореских прихода од пореза на зараде и ДЗОСО како би смањила трошкове послодаваца које они имају према запосленима (стварање повољнијих услова привређивања растерећењем привредних субјеката), при чему је истовремено на незаконито поступање послодаваца који не пријављују своје раднике одговарала смањивањем фискалног оптерећења зарада, у нади да ће се послодавци приволети на законито поступање уколико оптерећење буде довољно ниско (поново фискално растерећење зарада у корист послодавца, а не са циљем повећања расположивог дохотка радника). Осим опаске да ће други српски порески обвезници морати да надоместе тако благонаклон приступ према послодавцима, морамо се запитати и какав је смисао тих мера уколико приметимо да истраживања показују да је међу домаћим привредницима изражено

²⁰ Образложење предлога Закона о изменама и допунама ЗПДГ који је Влада Србије поднела Народној скупштини 20. маја 2014. године, 3, http://www.parlament.gov.rs/upload/archive/files/cir/pdf/predlozi_zakona/1612-14.pdf, 17. август 2018.

²¹ Образложење предлога Закона о изменама и допунама ЗПДГ који је Влада Србије поднела Народној скупштини 17. децембра 2015. године, 16, http://www.parlament.gov.rs/upload/archive/files/cir/pdf/predlozi_zakona/3446-15.pdf, 17. август 2018.

²² Образложење предлога Закона о изменама и допунама ЗПДГ који је Влада Србије поднела Народној скупштини 2. децембра 2017. године, 16, http://www.parlament.gov.rs/upload/archive/files/cir/pdf/predlozi_zakona/3784-17.pdf, 17. август 2018.

непостојање страха да ће бити ухваћени ако запошљавају раднике „на црно“, односно да ће и у случају да буду ухваћени сносити било какве последице.²³

3. ИЛУЗИЈА ВИСОКОГ ФИСКАЛНОГ ОПТЕРЕЋЕЊА ЗАРАДА

Када је у питању *мантра* да у Србији постоји високо фискално оптерећење зарада, не можемо се отети утиску да је лепота у оку посматрача. Арсић и Ранђеловић наводе да је фискално оптерећења просечних зарада у Србији у 2016. години (мерено као % укупног трошка послодавца) приближно, односно нешто мање од просека држава централне и источне Европе.²⁴ Фискални савет Републике Србије у свом извештају *Фискална кретања у 2017. години и препоруке за 2018. годину* од 29. септембра 2017. године²⁵ пружа детаљније податке. Наиме, Фискални савет Републике Србије наводи: „Супротно мишљењима која се могу чути у широј јавности – о томе да су пореске стопе у Србији непримерено високе – у Табели 13 можемо видети да су основни порези у Србији усклађени с трендовима у региону. Штавише, према висини стопа пореза и доприноса на зараде, пореза на додату вредност и пореза на добит, Србија је у групи земаља с најмањим оптерећењем. Фискални савет је у претходних неколико година, у више извештаја, указивао на чињеницу да су проблеми у јавним финансијама Србије настали услед превисоких јавних расхода, а да се основни изазов на страни јавних прихода налази у њиховом прикупљању (изражена сива економија), а не у висини пореских стопа.“²⁶

Готово сви стручни извори указују на то да су у српском систему опорезивања зарада оне најниже подвргнуте несразмерно високом пореском оптерећењу²⁷, док Европска комисија 2011. године чак иде тако далеко да цео систем оцењује као регресиван и дубоко

²³ Gordana Krstić, Branko Radulović, „Shadow Economy in the Business and Entrepreneurial Sector“, *Formalizing the Shadow Economy in Serbia – Policy Measures and Growth Effects* (eds. Gorana Krstić, Friedrich Schneider), Springer Open, 2015, 87–89.

²⁴ М. Арсић, С. Ранђеловић, 85 и 95.

²⁵ <http://www.fiskalnisavet.rs/doc/ocene-i-misljenja/2017/Fiskalna%20kretanja%20u%202017.%20godini%20i%20preporuke%20za%202018.%20godinu.pdf>, 17. август 2018.

²⁶ Фискални савет Републике Србије, *Фискална кретања у 2017. години и препоруке за 2018. годину*, Београд 2017, 57.

²⁷ М. Арсић, С. Ранђеловић, 95; Фискални савет Републике Србије, 58–59; Gorana Krstić (ed.), *The Shadow Economy in Serbia – New Findings and Recommendations for Reform*, USAID Business Enabling Project, Belgrade 2013, 9.

неправичан (пореско оптерећење опада како зараде расту).²⁸ Зарада у висини једне половине просечне зараде у Србији подвргнута је фискалном оптерећењу које је веће од онога у Бугарској, (под одређеним условима) Мађарској, Македонији, Словенији, Хрватској и Чешкој, док је фискално оптерећење просечне зараде у Србији веће само од онога које срећемо у Бугарској и Македонији.²⁹ Управо тај податак нас наводи да посумњамо да у српском систему опорезивања зарада постоји дубока неправичност, односно да законодавац нема осећај за поштовање права запослених, појаву коју ћемо успети детаљно да прикажемо разматрањем подстицаја које Србија од 2006. пружа послодавцима на нивоу пореза на зараде и ДЗОСО, а која је своју кулминацију доживела крајем 2017. године.

4. ПОЧЕЦИ У 2006. ГОДИНИ И НАСТАВАК У 2014. И 2016. ГОДИНИ

Иако смо у нашој расправи до сада указали на то да се пореска политика, односно политика запошљавања, суочава са бројним изазовима и да је веома једноставно довести у питање општеприхваћено убеђење да смањивање фискалног оптерећења зарада садржи магично решење за проблем незапослености у нашем друштву, показало се да су њени творци веома подложни описаној илузији.

У јулу месецу 2006. године Народна скупштина је изгласала пакет мера са циљем да се смањи незапосленост. Тај циљ је требало постићи ублажавањем фискалног оптерећења зарада и увођењем посебних подстицаја за оне категорије становништва у којима је незапосленост била најраспрострањенија. Укупна вредност олакшица за послодавце процењена је на тадашњу 31 милијарду динара, односно на око пола милијарде америчких долара.³⁰

²⁸ European Commission, *Commission Staff Working Paper – Analytical Report – Accompanying the Document Communication from the Commission to the European Parliament and the Council – Commission Opinion on Serbia's Application for Membership of the European Union* {COM(2011) 668}, SEC(2011) 1208, Brussels, 2011, 45. Такав став заступају и Арандаренко и Вукојевић, Mihail Arandarenko, Vladimir Vukojević, *Labor Costs and Labor Taxes in the Western Balkans*, World Bank, 2008, 5, 48, 58. Крстић наводи да је у Европи само бугарски систем опорезивања зарада мање прогресиван од оног који имамо у Србији, Gordana Krstić, „Why Income Inequality is so High in Serbia: Empirical Evidence and a Measurement of the Key Factors“, *Economic Annals* LXI(210)/2016, 40–41. За супротно гледиште види Никола Алтипармаков, „Да ли су фискални намети на зараде у Србији регресивни“, ФС Истраживачки папир 13/03, http://www.fiskalnisavet.rs/doc/istrazivackiradovi/da_li_su_fiskalni_nameti_na_zara_de_u_srbiji_regresivni.pdf, 17. август 2018.

²⁹ Фискални савет Републике Србије, 59.

³⁰ Gordana Ilić Popov, Svetislav Kostić, „Government Amends Employment, Personal Taxes“, *Tax Notes International* 7/2006, 387.

Посебни подстицаји су били усмерени на запошљавање лица млађих од 30 година, оних који су старији од 45 година и лица са инвалидитетом и у сваком случају су предвиђали ослобађање послодавца од обавезе плаћања обрачунатог и обустављеног пореза из зараде новозапосленог лица за одређени временски период.³¹ Истовремено, изменама и допунама ЗДЗОСО уведене су комплементарне одредбе којима су се послодавци који запошљавају те категорије радника за одређени временски период ослобађали обавезе плаћања доприноса на основицу (оних ДЗОСО које послодавац плаћа у своје име а за рачун запосленог), при чему је Национална служба за запошљавање преузимала обавезу плаћања тих доприноса за време трајања примене описане олакшице.³² На тај начин су, барем када су у питању ДЗОСО, само проширени подстицаји који су уведени још 2004. године за запошљавање лица старијих од 45, односно 50 година живота.³³

Законодавац није имао намеру да повећа расположиви доходак радника, што би била последица предвиђања простог ослобођења од пореза на зараде, већ је првенствено желео да смањи трошак послодавца. Стога је прибегао ослобођењу пореског платца, односно послодавца од обавезе плаћања обрачунатог и обустављеног пореза на зараде. Упрошћено, српски законодавац је 2006. године послодавцима *поклонио* део бруто зараде новозапосленог лица. Он их је обавезао да од бруто зараде својих новозапослених радника одбију део који одговара порезу на зараде, али им је затим дозволио да тај исти новац задрже.

Имајући у виду да се, као што је већ напоменуто у претходном делу рада, у Закону о раду зарада изричито дефинише тако да садржи и порез и доприносе који се плаћају из зараде, олакшице уведене изменама и допунама ЗПДГ из 2006. године не представљају ништа друго до пружање субвенције послодавцима за запошљавање одређених категорија лица³⁴, при чему ту субвенцију, суштински посматрано, из сопствених средстава послодавцима пружају сама новозапослена лица.³⁵ Другим речима, олакшица је осмишљена тако да

³¹ Закон о изменама и допунама ЗПДГ, *Службени гласник РС*, бр. 62/2006, чл. 9 и 10.

³² Закон о изменама и допунама ЗДЗОСО, *Службени гласник РС*, бр. 62/2006, чл. 8.

³³ ЗДОСО, *Службени гласник РС*, бр. 84/2004, чл. 45.

³⁴ Дејан Поповић, *Пореско право*, Правни факултет Универзитета у Београду, Београд 2017¹⁵, 339.

³⁵ Имајући у виду чињеницу да се послодавцу том олакшицом пружало право да задржи обрачунати и из зараде запосленог обустављени порез на зараде, може се довести у питање тврдња да се субвенција послодавцима пружа из сопствених средстава запослених. Наиме, уколико је право својине запосленог над за порез одређеним делом његове зараде престало самим чином обрачуна и обуставе који

припадници угрожених категорија становништва сами плаћају послодавцима за прилику да добију запослење.

Када су у питању олакшице за ДЗОСО, права новозапослених лица нису била угрожена с обзиром на то да је ослобођење пружено на нивоу оног дела доприноса који не умањује бруто зараду запосленог, односно оног дела који у своје име, а за рачун запосленог плаћа треће лице (у случају описане олакшице, Национална служба за запошљавање је преузела обавезу послодавца да сноси трошак плаћања доприноса).

Нажалост, осим ретких гласова који су долазили из академске јавности³⁶ у Србији није било темељније расправе о описаним подстицајима. Тај пропуст можда може да објасни даље кораке који су учињени олакшицама за запошљавање нових радника које су уведене од 2014. године до данас.

Наиме, од 2014. године, уместо доследног предвиђања ослобођења послодавца од обавезе плаћања обрачунатог и обустављеног пореза на зараде новозапослених лица, у ЗПДГ се уводи формулација да се послодавцу пружа право на повраћај плаћеног пореза на зараду новозапослених лица.³⁷ Исти приступ биће примењен и у олакшици из чл. 21д ЗПДГ, која је уведена од 1. јануара 2016. године.³⁸

Иако по својој економској природи веома сличне олакшицама иницијално уведеним 2006. године, оне које предвиђају право послодавца на повраћај плаћеног пореза у супротности су са изричитим одредбама не само ЗПДГ већ и Закона о пореском поступку и пореској администрацији. Чини се као да је српски законодавац *заборавио* да је за потребе пореза на зараде запослени порески обвезник³⁹, док сходно одредби чл. 24, ст. 1, тач. 9 Закона о пореском поступку и пореској администрацији⁴⁰ само порески обвезник има право

врши његов послодавац, онда би се могло тврдити да је субвенција послодавцу ипак пружена из средстава државе. Оно што нас наводи на закључак да је суштински ипак реч о сопственим средствима запосленог, независно од момента престанка права својине над делом бруто зараде који је обустављен по основу пореза на зараде, јесте чињеница да постоји потпуно поклапање између пореза на зараде који би начелно требало да погађа запосленог и износа саме субвенције.

³⁶ G. Ilić Popov, S. Kostić, 387–391.

³⁷ Закон о изменама и допунама ЗПДГ, *Службени гласник РС*, бр. 57/2014, чл. 1.

³⁸ Закон о изменама и допунама ЗПДГ, *Службени гласник РС*, бр. 112/15, чл. 8.

³⁹ Чл. 15 ЗПДГ којим се изричито предвиђа да је обвезник пореза на зараде физичко лице које остварује зараду.

⁴⁰ Закон о пореском поступку и пореској администрацији – ЗПППА, *Службени гласник РС*, бр. 80/2002, 84/2002 – испр., 23/2003 – испр., 70/2003, 55/2004, 61/2005, 85/2005 – др. закон, 62/2006 – др. закон, 63/2006 – испр. др. закона, 61/2007, 20/2009, 72/2009 – др. закон, 53/2010, 101/2011, 2/2012 – испр., 93/2012, 47/2013,

да на прописани начин и у прописаним роковима добије рефакцију, рефундацију, односно повраћај више или погрешно плаћеног пореза, при чему је истим тим законом право на коришћење пореских олакшица ограничено само на пореске обвезнике.⁴¹ Уколико се подсети мо да је послодавац у случају пореза на зараде искључиво порески платац који усмерава новац запосленог на прописане рачуне јавних прихода, разумним се чини приступ ЗПППА према коме само обвезник има право на повраћај, односно олакшицу, с обзиром на то да је његов новац употребљен за плаћање пореза. Другим речима, уместо да се олакшица пружа ономе ко је порез платио, она се додељује, супротно одредбама ЗПППА, ономе ко је просто извршио уплату пореза, и то у туђе име и за туђ рачун.

Описане олакшице из ЗПДГ пратиле су комплементарне одредбе унете у ЗДЗОСО којима се послодавцима први пут пружало право на повраћај не само доприноса који се плаћају на основицу већ и оних који се плаћају из основице.⁴²

5. ОЛАКШИЦЕ ЗА НОВОЗАПОСЛЕНЕ ИЗ 2017. ГОДИНЕ

Изменама и допунама ЗПДГ из децембра 2017. године⁴³ у тај пропис је унет нови члан 21ђ, којим се предвиђају последње у низу олакшица за послодавце у односу на зараде новозапослених радника. Док је 2006. године законодавац водио рачуна о томе да ипак покуша да прати улоге које су додељене странкама у порескоправном односу и док је 2014, односно 2016. године могао да пружи оправдање да се повраћајем уплаћених пореза и доприноса не мења суштина иницијално уведене олакшице већ да се чак умањује погодност за послодавца пошто уместо непосредне уштеде он мора да уђе у временски захтеван поступак повраћаја, законодавац је 2017. године прописао норму којом од пореза ослобађа онога ко порез не дугује већ ко само има обавезу да у име и за рачун онога ко порез дугује обавезу измири истовремено са исплатом зараде. Стога је јасно видљиво да је српски законодавац, због непостојања било каквог смисаоног отпора стручне јавности, политичких партија или синдиката, у сталном окружју мантре о погубном утицају умишљеног високог фискалног оптерећења зарада на запосленост у Србији, изгубио опрез да ионако

108/2013, 68/2014, 105/2014, 91/2015 – аутентично тумачење, 112/2015, 15/2016 и 108/2016.

⁴¹ ЗПППА, чл. 24, ст. 1, тач. 8.

⁴² Закон о изменама и допунама ЗДЗОСО, *Службени гласник РС*, бр. 57/14, чл. 2, и Закон о изменама и допунама ЗДЗОСО, *Службени гласник РС*, бр. 112/15, чл. 4.

⁴³ Закон о изменама и допунама ЗПДГ, *Службени гласник РС*, бр. 113/17.

упитне норме барем уобличи онако као то захтевају основни постулати пореског права, постулати које је тај исти законодавац предвидео.⁴⁴

Међутим, 2017. године српски законодавац је отишао корак даље и у ЗДЗОСО унео нови члан 45г, којим се предвиђа да послодавац задржи део бруто зараде запосленог у делу у коме би она била издвојена за плаћање ДЗОСО, али се, за разлику од претходних решења, запосленом за време трајања подстицаја одузима право на обавезно пензијско осигурање.

Док је за све претходне подстицаје законодавац могао да наведе да самим запосленима није нанета било каква непосредна штета, односно да њихова економска снага није била умањена, за подстицај из чл. 45г ЗДЗОСО није могуће пружити такво оправдање.

Наиме, за олакшице у односу на порез на зараде из ЗПДГ можемо се позвати на то да је норма чл. 21ђ, баш као и она чл. 21в, 21г и 21д ЗПДГ, у супротности са одређењем појма порески обвезник из истог закона (чл. 6 и 15 ЗПДГ) и са одредбама ЗПППА којима се уређује питање ко има право на коришћење пореских олакшица, односно право на повраћај пореза. С друге стране, имајући у виду да се у чл. 2, ст. 1, тач. 17 Закона о буџетском систему⁴⁵ порески приходи дефинишу као врста јавних прихода које држава прикупља обавезним плаћањима пореских обвезника без обавезе извршења специјалне услуге заузврат, могао би се заузети став да запосленом није ускраћено било какво посебно право већ да је држава његов новац, на који она има право према пореским прописима, усмерила у виду подстицаја његовом послодавцу. Расположиви доходак запосленог није умањен, односно његова економска снага је остала непромењена. Међутим, мора се поставити питање да ли је ипак, осим неусаглашености са другим законским прописима⁴⁶, описаним олакшицама повређена и норма чл. 58 Устава Србије којом се јемчи заштита права својине.

⁴⁴ Један од ретких гласова који се чуо против олакшица из 2014. године дошао је из Фискалног савета Републике Србије који је, заснивајући свој став на првенствено економским разлозима, дао негативну оцену нацрта Закона о изменама и допунама ЗДЗОСО и Закона о порезу на доходак грађана, http://www.fiskalniasvet.rs/doc/ocene-i-misljenja/ocena_izmena_i_dopuna_zakona_o_doprinosima_i_porezu_na_dohodak.pdf, 17. август 2018.

⁴⁵ Закон о буџетском систему, *Службени гласник РС*, бр. 54/2009, 73/2010, 101/2010, 101/2011, 93/2012, 62/2013, 63/2013 – испр., 108/2013, 142/2014, 68/2015 – др. закон, 103/2015, 99/2016 и 113/2017.

⁴⁶ Неусаглашеност пореских подстицаја из ЗПДГ и ЗДЗОСО са другим одредбама истих закона, као и са одредбама Закона о раду и ЗПППА, повлачи и питање да ли се њима крши одредба чл. 194, ст. 1 Устава Србије, *Службени гласник РС*, бр. 98/2006, којом се прокламује да је правни поредак Србије јединствен, имајући у виду да је Уставни суд још 2010. године заузео став да „уставно наче-

Имовина запосленог стечена на основу закона (део бруто зараде запосленог)⁴⁷ одузима се не ради наплате пореза већ се порески механизам (зло)употребљава да би се та имовина искористила да се обезбеди подстицај послодавцу да запосли *то исто* лице. Такав закључак се нарочито намеће у случају непосредног ослобађања послодавца од обавезе плаћања пореза на зараде, коме се прибегло у пореским подстицајима из 2017. године. Порески захтев чак ни у основној форми није спроведен (није дошло до уплате пореза, после које држава располаже прикупљеним новцем и врши повраћај, па чак ни до обрачуна и обуставе пореза на зараде, где држава дозвољава послодавцу да новац који би иначе морао да уплати на прописани рачун јавних прихода задржи у виду пореског подстицаја, односно субвенције). Дакле, чини се да је право својине запосленог одузето, уз веома упитно одређење јавног интереса, а да му притом није пружена било каква накнада. Такав закључак се намеће нарочито уколико се подсетимо да је у Уставу Србије предвиђено право на рад као једно од основних људских права и слобода и где се само запослење (закључење уговора о раду) не може сматрати тржишном накнадом за новац који је запосленом одузет.

Док се за олакшице унете у ЗДЗОСО почевши од 2014. године, којима се послодавцима пружа право на повраћај и доприноса који се плаћају на основицу и доприноса који се плаћају из основице, могу поставити истоветна питања њихове уставности као и у случају њима комплементарних норми ЗПДГ, нема места недоумици да је одредба чл. 45г ЗДЗОСО у супротности са чл. 58 Устава Србије. Новац, тј. имовина запосленог – део његове бруто зараде који би био намењен за плаћање ДЗОСО (подсетимо се, послодавац је овде само веза између обвезника доприноса и Фонда ПИО), препушта се

ло јединства правног поретка налаже да основни принципи и правни институти предвиђени законима којима се на системски начин уређује једна област друштвених односа буду поштовани и у посебним законима, осим ако је тим системским законом изричито прописана могућност другачијег уређивања истих питања.“ Вид. Одлуку Уставног суда Србије IУЗ-231/2009 од 22. јула 2010. године.

⁴⁷ Осим недвосмислених одредаба Закона о раду на основу којих је могуће закључити да запосленом припада његова целокупна бруто зарада, односно да бруто зарада представља имовину пореског обвезника, у прилог таквом ставу говори и пресуда Европског суда за људска права у предмету *Н. К. М. против Мађарске*, у чијем се образложењу наводи да независно од тога да ли је приход исплаћен са обавезом да накнадно буде пријављен и да се на њега плати одговарајући порез или је пак порез аутоматски одбијен приликом исплате, целокупан приход представља имовину у смислу чл. 1 Протокола 1 уз Конвенцију о људским правима и основним слободама. За Европски суд за људска права је управо чињеница наметања пореске обавезе на одређени приход доказ да он и за саму државу представља постојећу имовину обвезника у свом целокупном (дакле, бруто) износу, с обзиром на то да би било бесмислено наметати пореске обавезе у односу на непостојећу имовину или на неостварене приходе. *ECHR, N. K. M. v. Hungary, n. 66529/11, 14 May 2013, para. 36.*

његовом послодавцу, при чему се запосленом одузима право које би било остварено да му његова имовина није одузета, а тај запослени нема право да се са тим одузимањем сагласи већ се оно врши по сили закона. Запосленом се *великодушно* оставља могућност да се сам и о свом (додатном) трошку добровољно укључи у систем пензијског и инвалидског осигурања.⁴⁸

Право на социјално обезбеђење које је запосленом и члановима његове породице загарантовано чл. 69, ст. 2 Устава Србије одузето је одредбом чл. 45г ЗДЗОСО. Примера ради, осим уколико се запослени о свом трошку (при чему, подсетимо се, његова нето зарада остаје непромењена јер је целокупан износ подстицаја усмерен према послодавцу) не укључи у систем пензијског и инвалидског осигурања, односно то му не обезбеди његов послодавац, што је веома мало вероватно јер би тиме био обесмишљен сам подстицај, њему је, на пример, угрожено право на остваривање права на инвалидску пензију пре навршења година живота прописаних за стицање права на старосну пензију у случају када је његов губитак радне способности проузрокован повредом ван рада, с обзиром на то да је у том случају потребно да има навршених пет година стажа осигурања како би остварио право на инвалидску пензију, а година током које се користи ослобођење из чл. 45г ЗДЗОСО не урачунава се у стаж осигурања.⁴⁹ Угрожена су и права чланова породице запосленог, с обзиром на то да ако запослени није остварио услове за старосну пензију, они право на породичну пензију у случају његове смрти могу остварити само уколико је он имао навршених пет година стажа осигурања.⁵⁰

Коначно, осим права на имовину из чл. 58 Устава Србије и права на социјалну заштиту из чл. 69 Устава Србије, чланом 45г ЗДЗОСО крши се и одредба чл. 60, ст. 4 Устава Србије. Наиме, да би се запослени чија је зарада погођена ослобођењем из чл. 45г ЗДЗОСО изједначио у основној социјалној и породичној сигурности са оним запосленима којима та *погодност* није пружена, он је приморан да поднесе додатни трошак укључивања у систем пензионог и социјалног осигурања. Имајући у виду да је он на то приморан услед препуштања дела његове зараде послодавцу по сили закона, мора се довести у питање поштовање основног, уставног права запосленог на правичну накнаду. Други запослени, на кога се ослобођење из чл. 45г ЗДЗОСО не може применити, а који код истог послодавца

⁴⁸ Закон о пензијском и инвалидском осигурању – ЗПИО, *Службени гласник РС*, бр. 34/2003, 64/2004 – одлука УС, 84/2004 – др. закон, 85/2005, 101/2005 – др. закон, 63/2006 – одлука УС, 5/2009, 107/2009, 101/2010, 93/2012, 62/2013, 108/2013, 75/2014 и 142/2014, чл. 15, ст. 1.

⁴⁹ ЗПИО, чл. 25.

⁵⁰ ЗПИО, чл. 27, ст. 1.

обавља исти посао, са истим резултатима, истим одговорностима и истим квалификацијама, остварује значајно веће приходе јер ће за-
послени погођен ослобођењем из чл. 45г ЗДЗСО бити приморан
да услед подстицаја који о свом трошку пружа послодавцу, сноси
увећане расходе како би обезбедио основна права из социјалног
осигурања себи и члановима своје породице.

У светлу свих тих примедба на одредбу чл. 45г ЗДЗСО
застрашујуће делује објашњење које је предлагач, Влада Републи-
ке Србије, нашао за сходно да пружи Народној скупштини уз његов
предлог:

„Новододатим чланом 45г уређује се увођење олакшица по ос-
нову запошљавања лица која започињу са обављањем сопствене по-
словне делатности, на начин да су ослобођени од плаћања доприноса
по основу сопствене зараде као и по основу зараде новозапослених
лица.“⁵¹

6. ЗАКЉУЧАК

Значај решавања проблема незапослености у српском друшт-
ву није могуће пренагласити. Међутим, ослањању на пореске мере
како би се утицало на тај проблем мора се приступати опрезно јер
пореска политика веома ретко пружа једноставна решења (за којима
доносиоци политичких одлука жуде), а штете које могу настати из
неопрезног ослањања на недовољно промишљене норме могу бити
астрономске:

„Нема сумње да пореска политика у значајној мери утиче на
услове на тржишту рада, укључујући и структурну стопу незапосле-
ности. Међутим, проблем незапослености, који представља велики
економски и друштвени изазов у многим европским земљама је по-
слевица великог броја међу повезаних економских, фискалних, ин-
ституционалних, привредних и друштвених прилика, тако да није
реално очекивати да овако комплексан проблем може настати, или
се решити, једном изолованом мером, макар се радило и о веома
моћном оружју попут пореске политике.“⁵²

Нажалост, у овом раду смо показали како је српски законода-
вац прешао Рубикон лоше или недовољно промишљене фискалне
политике и, додуше са начелно добром намером, почео да подрива

⁵¹ Образложење предлога Закона о изменама и допунама ЗДЗСО који је Влада
Србије поднела Народној скупштини 2. децембра 2017. године, 8, http://www.parlament.gov.rs/upload/archive/files/cir/pdf/predlozi_zakona/3787-17.pdf, 17. август 2018.

⁵² Н. Алтипармаков, 15.

кључне уставне темеље нашег друштва. Примораване угрожених категорија становништва да сопственим новцем плаћају прилику да се запосле, одузимање имовине од радника и ускраћивање основних, уставом загарантованих права на социјалну сигурност, сигурно неће довести до смањења незапослености нити ће створити бољи привредни амбијент. Само квалитетно и предвидљиво пословно окружење може да омогући услове за озбиљнији и дугорочнији привредни раст. Доношење неуставних решења у којима се види потпуни немар за једну и потпуно подилажење другој страни не може допринети стварању таквог окружења. Уставни принципи нису непожељне препреке економским мерама којима би се услед њиховог изостанка постигла брза и добра решења. Они су основни постулати друштва у коме живимо и само они предлози који могу да прођу проверу уставности смеју се узимати у обзир, и то из простог разлога што решења која то не успеју у себи садрже клицу нереда и урушавања друштва у коме живимо, пошто подривају правила која смо заједнички прихватили као неупитна. Нажалост, ми смо се у Србији приближили опасном степену правног нереда јер је само питање шта ће бити следеће, после примораванга угрожених делова становништва да по цену своје и социјалне сигурности својих породица плаћају послодавцима за *привилегију* рада, што је, како смо показали, управо суштина олакшица унетих у српски систем опорезивања зарада крајем 2017. године.

ЛИТЕРАТУРА (REFERENCES)

- Алтипармаков, Н., „Да ли су фискални намети на зараде у Србији регресивни“, ФС Истраживачки папир 13/03, http://www.fiskalnisavet.rs/doc/istrazivacki-radovi/da_li_su_fiskalni_nameti_na_zarade_u_srbiji_regresivni.pdf, 17. август 2018. (Altiparmakov, N., „Da li su fiskalni nameti na zarade u Srbiji regresivni“, FS Istraživački papir 13/03, http://www.fiskalnisavet.rs/doc/istrazivacki-radovi/da_li_su_fiskalni_nameti_na_zarade_u_srbiji_regresivni.pdf, 17. avgust 2018)
- Arandarenko, M., Vukojević, V., *Labor Costs and Labor Taxes in the Western Balkans*, World Bank, 2008.
- Арсић, М., Ранђеловић, С., *Економија опорезивања – теорија и политика*, Економски факултет Универзитета у Београду, Београд 2017. (Arsić, M., Ranđelović, S., *Ekonomija oporezivanja – teorija i politika*, Ekonomski fakultet Univerziteta u Beogradu, Beograd 2017)

- European Commission, *Commission Staff Working Paper – Analytical Report – Accompanying the Document Communication from the Commission to the European Parliament and the Council – Commission Opinion on Serbia’s Application for Membership of the European Union* {COM(2011) 668}, SEC(2011) 1208, Brussels 2011.
- Фискални савет Републике Србије, *Фискална кретања у 2017. години и препоруке за 2018. годину*, Београд 2017. (Fiskalni savet Republike Srbije, *Fiskalna kretanja u 2017. godini i preporuke za 2018. godinu*, Beograd 2017)
- Илић Попов, Г., Костић, С., „Government Amends Employment, Personal Taxes“, *Tax Notes International* 7/2006.
- IMF, *Country Report Serbia No. 13/207, 2013 Article IV Consultation, Selected Issue Paper*, Washington D.C. 2013, <https://www.imf.org/external/pubs/ft/scr/2013/cr13207.pdf>, 17. август 2018.
- Костић, С., „Порески третман прихода које остваре упућени запослени по основу свог рада који обављају на територији Републике Србије“, *Право и привреда* 9–12/2008. (Kostić, S., „Poreski tretman prihoda koje ostvare upućeni zaposleni po osnovu svog rada koji obavljaju na teritoriji Republike Srbije“, *Pravo i privreda* 9–12/2008)
- Крстић, Г., „Why Income Inequality is so High in Serbia: Empirical Evidence and a Measurement of the Key Factors“, *Economic Annals* LXI(210)/2016.
- Крстић, Г. (ed.), *The Shadow Economy in Serbia – New Findings and Recommendations for Reform*, USAID Business Enabling Project, Belgrade 2013.
- Крстић, Г., Радловић, В., „Shadow Economy in the Business and Entrepreneurial Sector“, *Formalizing the Shadow Economy in Serbia – Policy Measures and Growth Effects* (eds. G. Krstić, F. Schneider), Springer Open, 2015.
- Поповић, Д., *Пореско право*, Правни факултет Универзитета у Београду, Београд 2017¹⁵. (Popović, D., *Poresko pravo*, Pravni fakultet Univerziteta u Beogradu, Beograd 2017¹⁵)

Svetislav V. Kostić, PhD

Assistant Professor

University of Belgrade, Faculty of Law

CONSTITUTIONALITY ISSUES WITHIN THE TAXATION OF SALARIES IN SERBIA

Summary

This paper deals with the problems which emanate from the lack of respect for the concept of gross salary in the process of drafting tax incentives for employers at the level of salary tax and mandatory social security contributions in Serbia. The author's research shows that such measures are inspired by the widely shared belief that the high burden imposed on employers by virtue of salary tax and mandatory social security contributions on wages is the primary cause of chronic unemployment, wherein he attempts to argumentatively disprove this „illusion“. The paper illustrates that the tendency of the Serbian legislator, evidenced more than a decade ago, to provide incentives to employers at the expense of the salary which belongs to the employee, is in conflict not only with the demand for the existence of a unified Serbian legal system, but also infringes several rights expressly guaranteed by the Serbian Constitution (right to property, right to social security, right to just compensation), as well as the provision of Art. 1 of the Protocol No. 1 to the European Convention on Human Rights.

Key words: *Salary. – Salary Tax. – Mandatory Social Security Contributions. – Fiscal Burden. – Constitution.*

Article history:

Received: 23. 4. 2018.

Accepted: 29. 6. 2018.