

САВЕТ ЗА РЕГУЛАТОРНУ РЕФОРМУ
ВЛАДЕ РЕПУБЛИКЕ СРБИЈЕ

14.12.2009. године

Предмет: Мишљење о томе да ли образложење Нацрта закона о изменама и допунама Закона о порезу на доходак грађана садржи анализу ефеката у складу са чл. 39. и 40. став 2. Пословника Владе („Службени гласник РС“, бр. 100/2005)

У складу са чланом 39. и 40. ст. 2. Пословника Владе („Сл. гласник РС“, бр. 100/ 2005) даје се

МИШЉЕЊЕ

Образложење Нацрта закона о изменама и допунама Закона о порезу на доходак грађана, који је Савету за регулаторну реформу привредног система поднело на мишљење Министарство финансија, под бројем: 011-00-908/2009-04, од дана 02.12.2009. године, НЕ САДРЖИ АНАЛИЗУ ЕФЕКТА у складу чл. 39. и 40. став 2. Пословника Владе.

ОБРАЗЛОЖЕЊЕ

Савету за регулаторну реформу привредног система (у даљем тексту: Савет) је Министарство финансија доставило на мишљење Нацрт закона о изменама и допунама Закона о порезу на доходак грађана (у даљем тексту: Нацрт закона), са Образложењем и прилогом Анализа ефеката закона.

Савет истиче да је обрађивач прописа навео позитивне ефекте, које ће проузроковати нека од предложених решења (каква су снижење стопе пореза на приходе од капитала и снижење стопе пореза на капитални добитак са 20% на 10%, поједностављење начина утврђивања и обрачуна годишњег пореза на доходак грађана). Међутим, обрађивач прописа није ни навео ни анализирао друге позитивне и негативне ефекте које ће нека од предложених решења неминовно проузроковати. Из ових разлога, позивамо обрађивача прописа да детаљније анализира сва предложена решења и њихове ефекте, као и да анализу достави Савету. Сматрамо да је било неопходно да обрађивач прописа бар образложи разлоге због којих се определио за решења из Нацрта закона.

Позивамо обрађивача прописа да наведе да ли су, и ако јесу, које су алтернативе предложеним решењима анализирани у току израде самог Нацрта закона. Такође, напомињемо да обрађивач прописа није, ни у оквиру Образложења, ни у оквиру Анализа ефеката закона, предочио било какве податке на основу којих би ефекти предложених решења могли потпуније да се сагледају.

Овом приликом, износимо примедбе и сугестије на решења која могу проузроковати негативне ефекте приликом имплементације Закона:

1. Чланом 6. Нацрта закона допуњује се **члан 74. Закона**. Обрађивач прописа, у **члану 6. Нацрта закона**, предвиђа изузетак од **става 8. члана 74. Закона**, те начин ревалоризације трошкова по основу извршених улагања и плаћања за потребе утврђивања набавне цене, приликом утврђивања капиталног добитка за случај промета непокретности коју је обвезник сам изградио, као и приликом продаје инвестиционе јединице, програмиране исплате и промета уз накнаду хартија од вредности. Када је реч о ревалоризацији набавне цене хартија од вредности које су котиране на берзи, а набавна цена је утврђена као најнижа забележена цена из **става 6. Нацрта закона**, предвиђено је да се иста врши од наредног дана од дана кад је забележена најнижа цена по којој се трговало, од дана продаје. Набавна цена ових хартија од вредности утврђена је као најнижа забележена цена из **става 6. члана 74. Нацрта закона** (став 6. члана 74. Закона уређује набавну цену као цену коју обвезник документује као стварно плаћену, односно, ако то не учини, као најнижу забележену цену по којој се трговало у периоду од годину дана, који претходи продаји хартије од вредности).

Осим тога што обрађивач прописа није образложио предложено решење, **Савет истиче да је предвиђени начин ревалоризације изузетно компликован, те се поставља питање ефеката оваквог начина ревалоризације хартија од вредности које су котиране на берзи.**

Савет има у виду намеру обрађивача прописа да власнике хартија од вредности ставе у повољнији положај, али напомињемо могућност отежане имплементације предложеног начина ревалоризације, због његове комплексности. Наиме, довољан подстицај власницима хартија од вредности које се котирају на берзи је што се набавном ценом сматра цена коју обвезник документује као стварно плаћену, а **овако формулисано решење намеће низ техничких потешкоћа приликом ревалоризације набавне цене хартија од вредности које се котирају на берзи, почев од тога да ревалоризацију није могуће вршити „од наредног дана“, већ искључиво у одређеном месецу, па до тога да постоји неминовна доцња када је достављање података у питању.**

2. Чланом 13. Нацрта закона мења се **члан 93. став 2. Закона**. **Став 1. члана 93. Закона** регулише обавезу предузетника и обвезника пореза на приходе од пољопривреде и шумарства, који воде пословне књиге, да пореску пријаву и порески биланс, са тачним подацима, поднесу надлежном пореском органу најкасније до 15. марта наредне године. **Став 2. члана 13. Нацрта закона** предвиђа обавезу предузетника и обвезника пореза на приходе од пољопривреде и шумарства да, уз пореску пријаву и порески биланс, надлежном пореском органу доставе и финансијске извештаје, које подносе надлежном органу у складу са прописима којима се уређује рачуноводство и ревизија (биланс успеха, биланс стања), ако воде двојно књиговодство, односно биланс успеха ако воде просто књиговодство, као и документацију коју надлежни орган затражи у складу са прописима којима се уређује порески поступак и пореска администрација.

Сматрамо да је неоправдано предузетнике и обвезнике пореза на приходе од пољопривреде и шумарства оптерећивати обавезом подношења

финансијских извештаја пореском органу, кад они те извештаје већ достављају надлежном органу у складу са прописима којима се уређује рачуноводство и ревизија. Посебно треба имати у виду члан 126. став 3. Закона о управном поступку, којим је регулисано да ће службено лице, које води поступак, прибавити по службеној дужности податке о чињеницама о којима службену евиденцију води орган надлежан за решавање у управној ствари, као и да ће на исти начин поступити службено лице у погледу чињеница о којима службену евиденцију води други орган.

Из наведених разлога, позивамо обрађивача прописа да измени решење предложено чланом 13. Нацрта закона.

3. Још једном скрећемо пажњу обрађивачу прописа на пропуст важећег закона, који није отклоњен предложеним изменама и допунама, а који је неопходно отклонити. Савет подсећа обрађивача прописа да је на тај проблем већ указивао у два своја мишљења на раније законе којима је мењан Закон о порезу на доходак грађана, а које обрађивач прописа није ни коментарисао, нити узео у разматрање:

- Мишљење од 23.07.2007. године на Нацрт закона о изменама и допунама Закона о презу на доходак грађана број: 011-00-0047/2007-04 од 16.10.2007 (видети стр.4. наведеног мишљења);
- Мишљење од 24.10.2008. године на Нацрт закона о изменама и допунама Закона о презу на доходак грађана број: 011-00-389/2008-04 од 03.10.2008 (видети стр.4. тачка 7) наведеног мишљења);

Наиме, члан 146 став 2. Закона о порезу на доходак грађана прописује изузетке у којима се премије осигурања које послодавац уплаћује за запослене не сматрају зарадом и у том смислу не урачунавају у основицу пореза на зараду. У том члану није наведено да се зарадом не сматрају ни исплате премија ОСИГУРАЊА ЗА ЗАПОСЛЕНЕ ОД ПОСЛОВНОГ РИЗИКА. Негативне ефекте тог пропуста нарочито проузрокује члан 87. Закона о порезу на доходак грађана, који прописује да се годишњи порез на доходак грађана плаћа на доходак, у који улази зарада из члана 13. до 146 Закона, дакле и премије осигурања запослених од пословног ризика. На тај начин су исплате премије осигурања од професионалног ризика запослених двоструко опорезоване. У тржишним условима привређивања је неопходно повећати правну сигурност у пословању и увести пуну материјалну одговорност пословодства за штету коју својим радњама причине привредном друштву. Ово се на најбољи начин подстиче стварањем стимулативног правног оквира за осигурање од пословних ризика. Нелогично је да се трошкови плаћања премије овог осигурања, од кога запослени-пословодство немају директну корист, урачунавају у њихову зараду. Упоредно искуство из земаља у окружењу (Словенија, Хрватска), указује да се осигурање од професионалних ризика не практикује тамо где се премије осигурања урачунавају у зараду, јер порезе које запослени по овом основу плаћају могу да надмаше њихову укупну нето зараду. Сматрамо да је неопходно ову нелогичност отклонити, јер се у супротном у пракси неће вршити осигурање запослених-пословодства од пословних ризика, што ће дестимулисати развој корпоративног управљања, а у пракси судова неће довести до наплате реалне штете коју су запослени причинили друштву.

Исто важи и за премије осигурања од професионалног ризика које би требали да плаћају предузетници (лекари и стоматолози са приватном праксом, књиговође, таксисти, адвокати, стечајни управници...). Док се не пропише да се исплате премија за осигурање од професионалног ризика не сматрају њиховом зарадом, они се неће осигуравати, сем у минималним износима када је то законом прописано, а корисници њихових услуга ће остати незаштићени, јер ће у извршном поступку бити отежана наплата њихових потраживања, а у судска пракса неће утврђивати висину штете у реалним оквирима.

У смислу наведеног треба размотрити могућност измене члана 14б Закона о порезу на доходак грађана, тако што би се у ставу 2. тог члана додала тачка 3) која гласи:

„Премија коју послодавац плаћа за осигурање запосленог од професионалног ризика, односно премија осигурања коју предузетник плаћа за своје осигурање од професионалног ризика“.

4. Чланом 1. Нацрта закона мења се члан 18. Закона.

Савет поставља питање обрађивачу прописа да ли је разматрао измену члана 18. Закона, у смислу одређивања процената у односу на просечну зараду, а не тачних износа, као горњих лимита до којих је предвиђено да се не плаћа порез на зараде на примања запосленог по основама предвиђеним тачкама 4., 5., 6. и 7., става 1. члана 18. Нацрта закона?

Напомињемо да је Јединица за спровођење СРП доставила обрађивачу прописа велики број препорука за измену и допуну овог закона, те подсећамо обрађивача прописа да исте узме у обзир и, у складу са њима, интервенише на текст Нацрта закона. У наставку текста указујемо на те препоруке:

1) Прописати могућност да се лица која су српски држављани, упућени из Србије у државу са којом не постоји Уговор о избегавању двоструког опорезивања, могу сматрати нерезидентима Србије.

Чланом 7. Закона дефинисано је физичко лице - порески резидент Србије. **Ставом 2. овог члана Закона** уређено је да је порески резидент Србије - лице које има пребивалиште или центар пословних и животних интереса у Републици. На основу закона који регулише питања пријаве - одјаве пребивалишта, постоји једино могућност пријаве - одјаве пребивалишта са једне адресе (у Србији) на другу адресу, као и пријава одласка у иностранство дужег од 60 дана (образац бр. 3). Имајући у виду да пореска управа не прихвата Образац бр 3. као доказ (привремене) одјаве пребивалишта у Србији, иако упућено лице може боравити и више година на раду у иностранству, то доводи до двоструког опорезивања у свим случајевима где не постоји међународни уговор о избегавању двоструког опорезивања. Изменом члана 7. Закона у складу са горе изнетом препоруком, створиће се већа правна сигурност, те елиминисати могућност за двоструко опорезивање држављана Републике Србије који су упућени или бораве у иностранству дуже од 183 дана.

2) Опорезивање накнаде извођача/интерпретатора.

У пракси надлежних органа, уочено је неисправно тумачење природе накнаде коју остварују извођачи/интерпретатори ауторског дела, која се до сада сматрала приходом од ауторског, односно сродног права. Овакво становиште је неодрживо из разлога што се приход од ауторског односно сродног права никада не

може остварити чињењем, већ само уздржавањем, односно допуштањем да неко користи ауторско/сродно право. Тако, накнада која се плаћа извођачу/интерпретатору за радњу извођења (не и за право искоришћавања његовог/њеног извођења/интерпретације), не може се опорезивати у делу који се бави опорезивањем прихода по основу ауторског/сродног права већ само по другом основу. Решење којим би се предвидело да се приход који оствари извођач/интерпретатор као непосредну накнаду за радњу извођења ауторског дела, не сматра приходом од ауторског права или права сродног ауторском праву, већ да се опорезује по другом основу, отклониле би се и потешкоће у примени споразума о избегавању двоструког опорезивања који овакву накнаду свакако не сматрају приходом од ауторског/сродног права.

Указујемо да би, уколико се прихвати предложена измена, било неопходно извршити усклађивања **члана 56. Закона**, који дефинише нормиране трошкове за дискутовану групу прихода.

3) Регулисати могућност да страни исплатилац прихода и порески обвезник странац врше уплату пореза у Србији директно из иностранства у буџет Србије или увести механизам плаћања преко агента у Србији.

Имајући у виду да је уплата пореза на зараде примљене у иностранству сваког месеца од стране физичких лица врло компликована, с обзиром на учесталост плаћања, процедуре, непознавање језика, немогућност приступа релевантним информацијама, а такође постојање потешкоћа и додатних трошкова везаних за трансфер средстава од стране иностраног послодавца за плаћање обрачунатог пореза у Србији, сматрамо да страним исплатиоцима прихода / или пореским обвезницима – странцима, треба омогућити уплату пореза у Србији директно из иностранства у Буџет Србије или увести механизам плаћања преко агента у Србији.

На овакав начин, остварило би се незанемарљиво повећање буџетских прихода.

4) Прописати могућност продужења рока за подношење пореске пријаве у случају прихода примљених из иностранства.

С обзиром на чињеницу да се пореске године у другим државама разликују од оне у Србији, као и да су у већини тих држава знатно дужи рокови за пријаву годишњег пореза, у пракси настаје проблем обезбеђивања неопходних података о примљеним приходима и плаћеним порезима у тим државама а што има реперкусије на пореску основицу за годишњи порез на доходак грађана у Србији, неопходно је продужити рок за подношење годишње пореске пријаве у случају прихода примљених из иностранства. И ова измена Закона имала би као крајњи резултат повећање буџетских прихода и правне сигурности.

5) Прописати опорезивање тзв. „Stock Option“ планова, нарочито страних, тј. кад матично предузеће врши исплату својих акција (новца за продате акције) преко иностраних брокера за запослене у свим предузећима - члановима групе и дефинисати све елементи таквог опорезивања: врсту прихода/пореза, основицу, опорезиви моменат итд.

Регулисањем опорезивања тзв. „Stock Option“ планова нарочито страних, тј. кад матично предузеће врши исплату својих акција (новца за продате акције) преко иностраних брокера за запослене у свим предузећима-члановима групе, елиминисала би се правна празнина.

б) Обустављање примене законом непрописаног концепта „стварног исплатиоца прихода“

Концепт „стварног исплатиоца прихода“ није прописан законом, али је уведен Мишљењем Министарства финансија. У моменту издавања наведеног мишљења, Законом, односно подзаконским актима, није била прописана пореска пријава (образац ПП ОПО) за обрачун и пријављивање пореза на доходак грађана на приходе из иностранства у складу са **чланом 107. Закона**.

У вези члана **107. Закона о порезу на доходак грађана** уочена су два проблема:

1) У пракси, Пореска управа налаже плаћање пореза по одбитку (када се трошкови услуга који се односе на упућено лице наплаћују домаћем правном лицу - примаоцу услуга) и поред тога што је порез већ плаћен по члану 107. Закона.

2) Није у довољној мери дефинисана основица за приходе примљене у иностранству од стране пореских обвезника, што доводи у неравноправан положај такве обвезнике у односу на пореске обвезнике који остварују приходе, пре свега зараду, само у Србији, и то када је страни порез већи од пореза у Србији, јер се плаћа порез у Србији на страни порез. С обзиром да се трошак пореза у Србији покрива пореском обвезнику или од стране страног послодавца или од стране српског правног лица, такво покривање би се сматрало нето бенефитом, тј. гросирало би се за српски порез тако да би укупна пореска обавеза била слична као у случају прихода примљеног у Србији, односно и даље би била већа него у Србији у случајевима где је обавезни социјални допринос (као саставни део пореске основице) виши него у Србији.

У циљу отклањања наведених проблема, потребно је да Министарство финансија укине своје мишљење којим је успоставило примену концепта „стварног исплатиоца прихода“, иако такав концепт није прописан законом. Наиме, у моменту издавања наведеног мишљења, законом, односно подзаконским актима, није била прописана пореска пријава (образац ПП ОПО) за обрачун и пријављивање пореза на доходак грађана на приходе из иностранства у складу са чланом 107. Закона. У пракси, правним лицима (послодавцима код којих су запослена, односно код којих су упућена лица која примају приходе из иностранства), намеће се обавеза плаћања пореза на доходак грађана на исте оне приходе на које је порез на доходак већ плаћен од стране физичких лица и пријављен на обрасцу ПП ОПО, што доводи до суштинског двоструког опорезивања. Надаље, примена концепта „стварног исплатиоца прихода“ од стране пореских органа доводи до контроле од стране пореске полиције.

Такође, потребно је прописати да основицу за приходе (зараду) примљену у иностранству, чини бруто зарада у складу са дефиницијом бруто зараде у односној држави, умањена за страни порез (стварно плаћен или тзв. хипотетички).

7) Умањење основице за годишњи порез на доходак грађана за плаћене доприносе државним/парадржавним институцијама у иностранству.

У постојећем Закону о порезу на доходак грађана, нарушава се принцип основице за годишњи порез на доходак грађана као нето прихода, а такође се доводе у неравноправни положај порески обвезници који приходе остварују искључиво у Србији у односу на оне који остварују искључиво или делимично и приходе из иностранства.

Из ових разлога, потребно је поново увести одредбу (из ранијих верзија Закона) да се основица за годишњи порез умањује не само за обавезне доприносе плаћене фондовима у Србији већ и за обавезне доприносе плаћене државним/парадржавним институцијама у иностранству. На овакав начин, повећала би се правна сигурност и довели у равноправан положај обвезници који приходе остварују искључиво у Србији и обвезници који приходе искључиво и делимично остварују из иностранства.

8) Продужење рока за обрачун и уплату пореза по заради оствареној у или из друге државе, код дипломатског или конзуларног представништва стране државе, односно међународне организације или код представника и службеника таквог представништва, односно организације.

С обзиром да је за приходе остварене у иностранству потребно знатно више времена за прикупљање неопходне документације, посебно када се ради о разним погодностима, законски рок од 15 дана се у пракси показао недовољним, што је узроковало настанак додатних трошкова по основу камата за кашњење. У том смислу, потребно је **изменити став 3. члана 107. Нацрта** и продужити рок за подношење пореске пријаве до краја текућег месеца за приходе остварене у претходном месецу. Предложено решење ће обвезницима који остварују приходе у иностранству уштеду трошкова које су имали по основу камата за кашњење, услед тога што је рок за испуњење законске обавезе исувише кратак.

9) Брисање одредбе која дефинише да свако давање лицу које није запослено код исплатиоца представља тзв. „други приход“

Чланом 85. став 1. тачком 11. и 13. Закона, прописано је да свако давање лицу које није запослено код исплатиоца представља тзв. „други приход“. Таква исувише широка формулација доводи до апсурдних ситуација. На пример, кафа која се послужи би могла да се тумачи као „други приход“ и „давалац“ кафе би требало да обрачуна порез по стопи од 20% на вредност кафе и да узме све „генералије“ од „примаоца“ кафе да би се наведени приход пријавио у годишњој ППП пријави.

Потребно је **брисати тачке 11. и 13. става 1. члана 85. Закона**, с обзиром да тачка 14. Закона даје довољно законског основа за опорезивање стварних „осталих прихода“, а које физичко лице оствари од правног лица. Алтернатива предложеном брисању наведених тачака може бити утврђивање одређеног неопорезивог лимита или формулисање да свакодневна „давања“ пословним партнерима (службени ручак, новогодишњи поклони, итд.) не представљају приход, под условом да исти представљају и књиже се као трошак репрезентације даваоца.

На овакав начин би се повећала правна сигурности и онемогућила различита тумачења предметних одредби.

10) Регулисати могућност престанка обрачуна пореза по одбитку на зараде, у случају упућивања запослених у иностранство, када првенствено право опорезивања има друга држава - она у којој се рад обавља.

Неопходно је регулисати могућност престанка обрачуна пореза по одбитку на зараде, у случају упућивања запослених у иностранство, када првенствено право опорезивања има друга држава - у којој се рад обавља, с обзиром да је процедура повраћаја пореза дуготрајна и компликована, а већ на почетку упућивања се може закључити (из услова упућивања) да ће држава упућивања

имати право првенственог опорезивања (приход остварен радом у тој држави). Порески обвезник се излаже непотребно дуготрајној процедури и трошковима повраћаја двоструко плаћеног пореза у Србији. Оваква могућност је већ уведена објављеним мишљењем Министарства финансија. Потребно је предвидети могућност и процедуру да, уз презентовање адекватне документације, предузеће може исплаћивати зараду за рад у иностранству без истовременог плаћања пореза по одбитку (институт тзв. „хипотетичког пореза“, који постоји у многим државама Европе). Прихватање предложеног решења и његова имплементација, повећала би правну сигурности и елиминисала, у овим случајевима, непотребну процедуру повраћаја двоструко плаћеног пореза.

Имајући у виду наведено, Савет за регулаторну реформу констатује да образложење Нацрта закона о изменама и допунама Закона о порезу на доходак грађана, који је Савету за регулаторну реформу поднело на мишљење Министарство финансија, **НЕ САДРЖИ АНАЛИЗУ ЕФЕКТА** у складу са чл. 39. и 40. став 2. Пословника Владе („Службени гласник РС“, бр. 100/2005), па предлаже обрађивачу прописа да размотри изнете предлоге, а посебно предлог под тачком 3. (изузеће премија плаћених по основу осигурања од професионалног ризика из зараде) и препоруке Јединице за спровођење СРП цитиране под тачком 4.



ПРЕДСЕДНИК САВЕТА

Млађан Динкић