

Лука О. Баџуран
Универзитет у Новом Саду
Правни факултет у Новом Саду
L.Baturan@pf.uns.ac.rs
ORCID ID: 0000-0002-0315-2486

Горан Б. Милошевић
Универзитет у Новом Саду
Правни факултет у Новом Саду
G.Milosevic@pf.uns.ac.rs
ORCID ID: 0000-0002-1936-0802

Цвјетана М. Цвјетковић Иветић
Универзитет у Новом Саду
Правни факултет у Новом Саду
C.CvjetkovicIvetic@pf.uns.ac.rs
ORCID ID: 0000-0003-0000-8099

ПОРЕСКЕ ОЛАКШИЦЕ ЗА ЗАПОШЉАВАЊЕ НОВОНАСТАЊЕНИХ ЛИЦА*

Сажетак: У раду се анализира пореска олакшица за запошљавање новонастањених лица. Први и други део представљају позицијивистичку правну анализу из чл. 15в Закона о порезу на доходак грађана и чл. 15а Закона о доприносима за обавезно социјално осигурање. Та ће пореска олакшица зајим бити сављена у контексти начела пореској права и јавних финансија, и то начела праведности пореза, начела ефикасности пореза и начела стабилности пореској система. Закључак је да се проблем одлива висококвалификоване радне снаге на пољу пореској права неће решити парцијалним реформама пореских закона, већ је потребно кријивити системском решењу, односно радикалној реформи пореза на доходак грађана који би био чврсто заснован на принципима пореској права и науке о порезима.

Кључне речи: новонастањена лица; порез на доходак грађана; пореска олакшица, одлив мозгова.

* Рад је настао као резултат истраживања на пројекту „Правна традиција и нови правни изазови”, који се финансира средствима Правног факултета у Новом Саду.

УВОД

Један од основних друштвених изазова са којима се суочава Србија и српско друштво последњих деценија јесте све израженија депопулација. Поред негативног природног прираштаја, важан узрок проблема депопулације је емиграција становништва, која се све више убрзава са интензивирањем глобализације. Када је у питању емиграција, посебан проблем је одлазак у иностранство високообразованог становништва. Одласком најпродуктивнијег људског капитала, успорава се економски раст и развој Србије, због чега је решавање овог проблема од суштинске важности. Са друге стране, државе радо прихватају обучену радну снагу у чије школовање нису ништа уложиле, а чијим укључењем на тржиште рада убрзавају сопствени економски раст.

Проблем емиграције високообразованих радника могуће је решити само довршетком процеса транзиције, који између осталог подразумева изградњу модерног привредног система и система јавних финансија. Када је у питању област пореског права, конкретније пореза на доходак грађана, онда то подразумева замену постојећег, застарелог модела неким од савремених решења примењених у развијеним државама. Уместо да приступи системском решењу, односно радикалној реформи пореза на доходак грађана који би био чврсто заснован на принципима пореског права и науке о порезима, у Србији се последњих година спроводе парцијалне реформе постојећег закона, како би се појединачним, *ad hoc* мерама ублажиле размере проблема депопулације и одлива мозгова.

Једна од тих мера је пореска олакшица из чл. 15в Закона о порезу на доходак грађана¹, и компатибилна олакшица из чл. 15а Закона о доприносима за обавезно социјално осигурање,² које ће бити предмет истраживања овог рада.³ Мотиви за увођење пореске олакшице наведени су у образложењу законског предлога. „Мера представља подстицај за запошљавање лица која су новонастањени обвезници на територији Републике Србије и за којима, као лица са посебним стручним знањима, постоји потреба на домаћем тржишту рада. (...) Такође, предложена решења у овом закону имају за циљ и да мотивишу физичка лица која бораве у иностранству, а која имају посебно стручно образовање и за чијим радом и искуством постоји потреба код домаћих послодавца, која се не може лако задовољити на домаћем тржишту рада, да се

¹ Закон о изменама и допунама Закона о порезу на доходак грађана. *Сл. гласник РС*, бр. 86/2019 од 6. децембра 2019. године.

² Закон о изменама и допунама Закона о доприносима за обавезно социјално осигурање. *Сл. гласник РС*, бр. 86/2019 од 6. децембра 2019. године.

³ У даљем тексту, под појмом „пореска олакшица“ подразумеваће се управо наведене олакшице, с обзиром на то да су потпуно компатибилне и у функционалном смислу чине јединствену целину.

настане на територији Републике Србије и да заснују радни однос са домаћим послодавцима.⁴

Циљ рада је да се анализира начин на који је законодавац креирао пореску олакшицу. Та ће пореска олакшица затим бити стављена у контекст начела пореског права и јавних финансија, и то начела праведности пореза, начела ефикасности пореза и начела стабилности пореског система.

1. „ДЕМОГРАФСКА КАТАСТРОФА“ И „ОДЛИВ МОЗГОВА“

Већ дуги низ година, демографи у Србији бележе забрињавајуће трендове депопулације. Од пописа 2002. године, становништво Републике Србије се константно смањује. Два су доминантна фактора који утичу на депопулацију Србије. Поред смањеног природног прираштаја, основни разлог је велики одлив у иностранство доминантно млађег, радно способног становништва.⁵

Негативан миграцијски салдо Србија је забележила још током 1980-их година. У следећој деценији, обележеној ратом, санкцијама и економском кризом, број становника у Србији тек је благо порастао захваљујући приливу избеглица. У XXI веку, наставља се тренд исељавања који је лако уочљив уколико се упореде резултати пописа из 2002. и 2011. године.⁶ Стручна јавност је сагласна да је стварни број грађана са боравиштем у иностранству у 2011. години сигурно већи од оног званичног (313 хиљада).⁷ Према неким проценама, годишњи миграциони салдо креће се од око 20.000⁸ до чак 37.680 лица.⁹ Дугорочне последице ће се тек осетити, због чега и те како има основа прихватити оцену да овај проблем, посебно у неким деловима земље, има размере „**демографске катастрофе**“.¹⁰ Прихватљива је и процена да ће у условима убрзане глобализације тренд исељавања бити још више изражен.¹¹

⁴ Предлог Закона о изменама и допунама Закона о порезу на доходак грађана. http://www.parlament.gov.rs/upload/archive/files/cir/pdf/predlozi_zakona/2019/2716-19.pdf.

⁵ Милорад Стаменовић & Сретен Ђузовић: Депопулација Србије – борба за опстанак једног народа. *Ревизор*, бр. 22, 2019, 83-84; Иван Ж. Маринковић: „Демографска слика Србије“. *Најрегак*, год. 1, бр. 1, 2020, 101-103.

⁶ Резултати актуелног пописа из 2022. године у тренутку писања овог рада нису још саопштени, али према незваничним саопштењима, тренд исељавања је још више изражен.

⁷ М. Стаменовић & С. Ђузовић, 83-84; И.Ж. Маринковић, 101-103.

⁸ *Ibid*; Владимир Никитовић: *У сусрет регионалној депопулацији у Србији*. Београд, Институт друштвених наука, 2019.

⁹ Стратегија о економским миграцијама Републике Србије за период 2021-2027. године. *Сл. гласник РС*, бр. 21/2020.

¹⁰ Ivana Božić Miljković: Development and Security – Geopolitical Aspects of Demographic Changes in Southern-Eastern Serbia. *Megatrend revija*, vol. 15 No.3, 2018, 74.

¹¹ „Уколико Републику Србију дочека напредак у контексту радне визне либерализације и даље отварање граница за радну снагу (као што је случај са Републиком Хрватском), миграције (а посебно економске) се могу само повећати.“ М. Стаменовић & С. Ђузовић, 88.

Посебан аспект емиграција јесте одлив висококвалификоване радне снаге, тзв. **brain drain**, односно „одлив мозгова“. Највише високообразованих српских исељеника из Србије у САД било је из области природних наука: физике, хемије, математике, информатике, инжењеринга, а тек око 600 из друштвених наука. На попису из 2011. године, у Канади и САД било је 41.185 високообразованих српских емиграната.¹²

Образовна структура емиграната не разликује се битније од образовне структуре становништва Србије, чак и када су у питању лица са вишом или високом стручном спремом. Међутим, то не важи за (под)групу најобразованијих међу њима, а то су магистри и доктори наука. „Највише стручне квалификације у оквиру укупног броја високо образованих имало је тек нешто мање од петине лица у иностранству (18%), што је два ипо пута више него што је пописом (2011. год.) регистровано у земљи.“ Из тог разлога, има основа прихватити Аврамовићеву оцену да је у питању „интелектуални егзодус“.¹³

Везано за миграције становништва, потребно је сагледати и један други аспект, а то је **имиграција**. Простор данашње Србије је кроз историју насељаван од стране (махом српског) становништва које је живело у околним земљама. Последњи масовни прилив становника у Србију био је 90-их година, када се из ратом захваћених крајева бивше Југославије привремено или трајно настанило око милион лица, доминантно српске националности.¹⁴ Након што су ратови завршени, прилив „странаца“ је драстично смањен, док се емигрантски талас у условима глобализације повећава.

Од почетка руско-украјинског оружаног сукоба, у Србији је приметан долазак већег броја имиграната из ових земаља. У структури тих имиграната доминирају стручњаци запослени у ИТ сектору и њихове породице.¹⁵

Да би се постигло дугорочно одрживо решење било ког проблема, потребно је отклонити узроке тог проблема. Када је проблем емиграције високообразованих лица у питању, као **разлози за емиграцију** ова лица наводе неизвесност сутрашњице (66%) и лошу перспективу за будућност деце у Србији (41%), док

¹² Јелена Р. Деспић: *Миграције високообразованих лица из Србије од 1991. године у Канаду и Сједињене Америчке Државе* – докторска дисертација. Економски факултет Универзитета у Београду, 121.

¹³ Зоран Аврамовић: *Одлив мозгова из Србије* – једно лице глобализације образовања? *Социолошки преглед*, vol. XLVI, No. 2, 2012, 193.

¹⁴ Горан Д. Пенев & Јелена Р. Предојевић Деспић: *Промене становништва Србије у пост-југословенском периоду (1991-2017) – важнији демографски аспекти*. *Социолошки преглед*, vol. 53, No. 3, 2019, 1185.

¹⁵ Према неким проценама, у Србију се од почетка руско-украјинског сукоба па до октобра 2022. године доселило неколико десетина хиљада руских држављана. Да би избегли санкције наметнуте од Западних земаља, руске компаније оснивају своје филијале у Србији, одакле настављају несметано пословање.

је низак животни стандард тек на трећем месту (36%).¹⁶ Оправдано је претпоставити да су између осталих и ово разлози због којих мали број висококвалификованих стручњака долази у Србију.

2. ПОРЕСКА ОЛАКШИЦА ИЗ ЧЛ. 15В ЗПДГ

Пореска олакшица из чл. 15в ЗПДГ¹⁷ је конципирана по узору на решења која постоје у холандском и италијанском праву.¹⁸ Она представља **одбитак од основице пореза на зараду** за „новонастањене обвезнике“ који заснују радни однос са „квалификованим послодавцем“. Одбитак представља уступак који држава чини у погледу пореске основице, у поређењу са општим режимом. Основицу пореза на зараде у општем режиму чини бруто зарада,¹⁹ умањена за износ од 19.300 динара (стандардни одбитак за све запослене) месечно за лице које ради са пуним радним временом.²⁰ Лицима која остваре право на пореску олакшицу из чл. 15в ЗПДГ, одобрава се и додатни одбитак

¹⁶ Од осталих разлога, испитаници су у већем проценту навели рат (32%) и стамбене проблеме (20%). Тек иза тога долазе разлози који се односе на професионални развој и стручну афирмацију. „Међутим, највећи број испитаника, на питање који су разлози по њиховом мишљењу били пресудни за одлазак из Србије људи из њиховог окружења, колега и пријатеља, истицано је неслагање са тадашњом државном политиком и политичким странкама на власти, незадовољство створеном, како наводе, „лошом атмосфером у друштву“, „недостатком примене права“, нарастајућом „корупцијом, када не може ништа да се постигне поштеним радом“ што је према речима испитаника, довело до „моралног срознавања друштва и неприхватљивог новоуспостављеног система вредности“, „окружености депресијом, агресијом, некултуром и хроничним незадовољством“, и ситуације, како наводе, „... да у Србији од тада паметни заћутали, а полусвет проговори – и то врло гласно!!!“ То је, по мишљењу неких испитаника проузроковало да „поглед у будућност није био ни мало обећавајући“, а и стварало последице које су довеле до „трајно поремећеног функционисања друштва и изолованости од остатка света“.“ Ј. Деспић, 186.

¹⁷ Закон о порезу на доходак грађана (у даљем тексту: ЗПДГ). *Сл. гласник РС*, бр. 24/2001, 80/2002, 80/2002 – др. закон, 135/2004, 62/2006, 65/2006 – испр., 31/2009, 44/2009, 18/2010, 50/2011, 91/2011 – одлука УС, 7/2012 – усклађени дин. изн., 93/2012, 114/2012 – одлука УС, 8/2013 – усклађени дин. изн., 47/2013, 48/2013 – испр., 108/2013, 6/2014 – усклађени дин. изн., 57/2014, 68/2014 – др. закон, 5/2015 – усклађени дин. изн., 112/2015, 5/2016 – усклађени дин. изн., 7/2017 – усклађени дин. изн., 113/2017, 7/2018 – усклађени дин. изн., 95/2018, 4/2019 – усклађени дин. изн., 86/2019, 5/2020 – усклађени дин. изн., 153/2020, 156/2020 – усклађени дин. изн., 6/2021 – усклађени дин. изн., 44/2021, 118/2021, 132/2021 – усклађени дин. изн., 10/2022 – усклађени дин. изн. и 138/2022.

¹⁸ Iva Ivanov, Tax Incentives for Keeping and Attracting Highly Skilled Workers: The Case of Serbia. *Anali, Pravni fakultet Univerziteta u Beogradu*, Vol. LXVII, No. 4, Belgrade, 2019, 183.

¹⁹ Зарада као предмет опорезивања порезом на зараде утврђена је у ЗПДГ, чл. 13. ст. 1. и 3, чл. 14-14б и чл. 15б.

²⁰ ЗПДГ, чл. 15а ст. 2 и чл. 15в ст. 1.

од 70% од основице пореза на зараду („специјални режим утврђивања основице пореза на зараде“²¹).²²

Да би остварили право на олакшицу, прописане су три групе услова. Прва група се односи на пореског обвезника (запосленог), друга на карактеристике радног односа, и трећа на послодавца са којим се закључује радни однос.

Услови који се односе на запосленог (пореског обвезника)

Начелно, **новонастањени обвезници** су лица која се досељавају у Србију и заснивају радни однос као запослена лица. Право на пореску олакшицу није ограничено на домаће држављане – повратнике и њихове потомке, већ ово право могу да остваре и страни држављани. Ово решење одговара захтевима из стратешких докумената, пре свега из Стратегије о економским миграцијама, у којима је препозната потреба за привлачењем и српских и страних држављана.

Први услов односи се на **дужину боравка ван Србије** пре настањивања и заснивања радног односа. Када је овај услов у питању, правило је да обвезник, у периоду од 24 месеца који претходе дану закључења уговора, није претежно боравио на територији Републике.²³ Изузетак од овог правила су лица млађа од 40 година живота, која су боравила у иностранству ради школовања или стручног усавршавања.²⁴ Услов који за њих важи је да су бар 12 месеци претежно боравила ван територије Србије.²⁵

Опредељујући се за дужину одсуства из Србије пре досељења, законодавац је морао да има у виду две тенденције. Са једне стране, давање посебних погодности појединим категоријама пореских обвезника представља подстицај и осталим обвезницима да покушају (не)законито да искористе дату погодност. Један од начина је да се лице привремено исели из земље, како би након повратка стекао право на пореску олакшицу. Овакво понашање радника не би било незаконито, јер се лице само прилагођава законском оквиру. Да би дестимулисао овакво понашање, законодавац мора да услови право на олакшицу што дужим периодом боравка у иностранству. Са друге стране, што лице дуже времена борави ван земље, очекивано је да ће се теже одлучити за повратак.

²¹ Дејан Поповић: *Пореско љраво*. Правни факултет Универзитета у Београду, 2021, 355.

²² ЗПДГ, чл. 15в, ст. 1. Износ умањења у висини од 70% за потребе утврђивања основице на коју се плаћа порез на зараду из става 1. овог члана, представља део зараде коју новонастањени обвезник оствари од квалификованог послодавца а на који се не плаћа порез на зараде на начин утврђен овим чланом. ЗПДГ, чл. 15в, ст. 10.

²³ ЗПДГ, чл. 15в, ст. 4, тч. 1.

²⁴ У даљем тексту: ђаци и студенти.

²⁵ ЗПДГ, чл. 15в, ст. 4, тч. 2.

Такође, законодавац је уважио и чињеницу да лица која су се одселила у иностранство, посебно у првим годинама након иселења, по правилу повремено долазе у Србију где проводе годишњи одмор и празнике. Ово се посебно односи на лица која су се одселила у географски блиске земље, са којима је саобраћајна повезаност добра. Зато је као услов предвиђено да та лица не морају да бораве ван Србије непрекидно 12/24 месеца пре поновног настањивања, већ само претежно. Поставља се питање како тумачити одредницу „претежно“: колико једно лице може најдуже да борави у Србији у 12/24 месеца пре доселења, а да могу да остваре право на пореску олакшицу. Према Правилнику о начину остваривања права на умањење основице пореза на зараде за новонастањеног обвезника,²⁶ за лица из чл. 15в ст. 4 тч. 1 тражи се да нису боравила на територији Републике (непрекидно или са прекидима) више од 366 дана у периоду од 24 месеца који претходе дану закључења уговора о раду са квалификованим послодавцем.²⁷ Када су у питању ђаци и студенти, услов је да нису боравили на територији Републике (непрекидно или са прекидима) више од 183 дана у периоду од 12 месеци који претходе дану закључења уговора о раду са квалификованим послодавцем.²⁸

Да би остварио право на олакшицу, потребно је да се обвезник **настани на територији Републике** истовремено са заснивањем радног односа или у разумном року по заснивању радног односа. Да би се што више учврстила веза новонастањеног обвезника са Србијом и у што већој мери избегле злоупотребе овог права, услов је и да новонастањени обвезник испуњава услов да се сматра њеним пореским резидентом по основу центра пословних и животних интереса, као и њеним пореским резидентом за потребе примене уговора о избегавању двоструког опорезивања које Република примењује са другим државама.²⁹

Да би остварио право на пореску олакшицу, Правилник МФ тражи од новонастањеног пореског обвезника и да се настанио на територији Републике **заједно са супружником и заједничком малолетном децом**.³⁰ Овај услов није прописан у ЗПДГ. Закон говори о центру животних интереса обвезника, али не и чланова његове породице. На овај начин, подзаконским актом министарства финансија поштравају се законски услови за остваривање права на пореску олакшицу. Како се пореске олакшице и ослобођења од

²⁶ Министарство финансија: Правилник о начину остваривања права на умањење основице пореза на зараде за новонастањеног обвезника (у даљем тексту: Правилник МФ). *Сл. Гласник РС*, бр. 137/20. Правилником МФ се уређује начин остваривања права на пореску олакшицу (чл. 1), у складу са ЗПДГ, чл. 15в ст. 11.

²⁷ Правилник МФ, чл. 4, ст. 2.

²⁸ Правилник МФ, чл. 5, ст. 2.

²⁹ ЗПДГ, чл. 15в, ст. 7.

³⁰ Правилник МФ, чл. 6, ст. 1, тч. 2 и 4.

стандардне пореске структуре који умањују износ наплаћених прихода могу уводити само законима којима се уводи одговарајући порез,³¹ тиме је овај део Правилника МФ незаконит. Он је такође и неуставан, с обзиром на то да је законитост пореза као правно-административно пореско начело уздигнуто у ранг уставног начела.³²

Услови који се односе на радни однос

Да би новонастањени обвезник остварио право на пореску олакшицу, **радни однос мора бити закључен на неодређено време.**³³ Радни однос на неодређено време са пуним радним временом представља стандардни радни однос, који је у највећој мери заштићен радним законодавством. Радни однос на одређено време представља нестандардан облик радног ангажовања, и заснива се само у случајевима када за то постоје објективни, законом предвиђени разлози.³⁴ Оправдано је условити право на пореску олакшицу закључењем уговора на неодређено време, с обзиром на мотив законодавца да ова лица трајно веже за Србију. Уговор о раду на неодређено време гарантује сигурност положаја запосленог радника, на основу чега он може да прави дугорочне животне пројекције које су везане за Србију.

Према слову закона, новонастањени обвезник заснива радни однос **на радном месту за које постоји потреба да лице има посебно стручно образовање** и за којим постоји **потреба која се не може лако задовољити на домаћем тржишту рада.**³⁵ Овакав захтев производи правну несигурност, јер отвара велики број питања на која је тешко дати јединствен одговор. Пре свега,

³¹ Закон о буџетском систему, чл. 2 ст. 1 тч. 22. *Сл. власник 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, 113/2017, 95/2018, 31/2019, 72/2019, 149/2020, 118/2021, 138/2022 и 118/2021 – др. закон.

³² Д. Поповић (2021), 51-78; Горан Б. Милошевић, Мирко В. Кулић, Цвјетана Цвјетковић Иветић: *Пореско право*. Правни факултет Универзитета у Новом Саду, 2021, 78-81.

³³ ЗПДГ, чл. 15в, ст. 1. Уговор о раду на неодређено време је уговор чије трајање није унапред предвиђено.

³⁴ Бранко Лубарда: *Радно право*. Правни факултет Универзитета у Београду, Београд, 2020; Слободанка Ковачевић Перић: *Индивидуални радни однос*. Правни факултет Универзитета у Приштини са привременим седиштем у Косовској Митровици, К. Митровица, 2020; Боривоје Шундерић, Љубинка Ковачевић: *Радно право: приручник за полагање правосудног испита*. Сл. Гласник, Београд; Милица Мицковић: *Радно право и флексибилни облици рада*. *Зборник радова: Правни аспекти савремених друштвених кретања у Републици Србији*, Правни факултет Универзитета у Приштини са привременим седиштем у Косовској Митровици, К. Митровица, 2020, 349-364; Милица Мицковић: *Промена законодавних оквира радноправних института*. *Зборник радова: Правна традиција и индустријски процеси*, Правни факултет Универзитета у Приштини са привременим седиштем у Косовској Митровици, К. Митровица, 2020, 177-192.

³⁵ ЗПДГ, чл. 15в, ст. 1.

није одређено шта се сматра „посебним“, односно „стручним“ образовањем? По чему би то образовање требало да буде посебно? Да ли би лица са завршеном гимназијом³⁶ испуњавала овај услов? Штавише, да ли тражено образовање уопште мора да буде формално? Још су веће дилеме које се односе на услов да за лицем треба да постоји потреба која се не може *лако* задовољити на домаћем тржишту рада.

Законодавац је избегао да прецизира значење појмова које је користио у чл. 15в ст. 1, већ је накнадно прописао да се сматра да су услови у погледу радног места и посебног стручног образовања испуњени уколико је месечна зарада коју новонастањени обвезник из чл. 15в ст. 4 тч. 1 остварује већа од 264.684 динара,³⁷ односно већа од 176.456 динара³⁸ за обвезника из чл. 15в ст. 4 тч. 2.³⁹ Овакво нормирање, преузето од холандског узора,⁴⁰ могло би имати економског смисла. Тржиште рада представља механизам за алокацију рада, кроз интеракцију радника који чине понуду, и послодаваца који чине тражњу. Понуда и тражња међусобно се усклађују кроз ценовни механизам, при чему цена рада представља показатељ његове корисности (у смислу продуктивности⁴¹) и оскудности, односно меру његове вредности. Тако би се под „посебним стручним образовањем“ могао подразумевати скуп на тржишту веома тражених знања и вештина које поседује релативно ограничен број лица, због чега је продуктивност њиховог рада велика. Уколико је број тих лица на тржишту мали, и/или им је продуктивност висока, онда је и цена њиховог рада по правилу висока. Висока цена рада значи да се потребе за њима не би могле *лако* (у смислу јефтино, са мало новца) подмирити.

Ако би се применом догматског правног метода тумачења права, комбинацијом ст. 1, 5 и 6 могло доћи до жељеног значења правне норме, остаје питање коришћења овакве правне технике приликом самог формулисања чл. 15в ст. 1. Наиме, поставља се питање да ли је било неопходно оптерећивати тај став непотребним условљавањем лица да морају имати „посебно стручно образовање за којим постоји потреба која се не може лако задовољити на

³⁶ У гимназији се стиче *ојшће* образовање и васпитање у четворогодишњем трајању којим се обезбеђује припрема за наставак образовања у високошколским установама. Закон о средњем образовању и васпитању, чл. 4, ст. 2. *Сл. гласник РС*, бр. 55/2013, 101/2017, 27/2018 – др. закон, 6/2020, 52/2021, 129/2021 и 129/2021 – др. закон.

³⁷ ЗПДГ, чл. 15в, ст. 5. У питању је троструки износ просечне месечне зараде остварене у Републици у претходних годину дана.

³⁸ ЗПДГ, чл. 15в, ст. 6. У питању је двоструки износ просечне месечне зараде остварене у Републици у претходних годину дана.

³⁹ У питању је тзв. бруто зарада, односно зарада у којој су обухваћени порез и доприноси који се плаћају на терет запосленог.

⁴⁰ I. Ivanov, 184.

⁴¹ Вредност производа по јединици уложеног рада.

домаћем тржишту рада“, или је било довољно постојање услова из ст. 5 и 6 о висини њихове зараде.

Ипак, Правилником МФ тражи се од новонастањеног пореског обвезника да унапред достави уверење, диплому или потврду о завршеном средњем или високом образовању или завршеним постдипломским студијама или студијама првог, другог или трећег степена у другој држави или потврде о другом виду стручног усавршавања у другој држави, да би остварио право на пореску олакшицу.⁴² Поставља се питање каква је сврха оваквог захтева, односно да ли би порески обвезник могао да оствари право на пореску олакшицу уколико уопште не достави доказе о завршеном школовању, или достави само диплому о завршеној средњој стручној школи или гимназији. Сматрамо да је ово условљавање незаконито. У чл. 15в ст. 5 и 6 се експлицитно наводи да се сматра да су услови у погледу радног места и посебног стручног образовања *исцрпљени* уколико је месечна зарада коју остварује новонастањени обвезник изнад одређеног нивоа. Ово се односи чак и на ђаке и студенте, за које је законски услов само да су они боравили у иностранству ради даљег школовања односно стручног усавршавања,⁴³ али није одређено да су они своје школовање или усавршавање успешно и окончали.

Услови који се односе на послодавца („квалификовани послодавац“)

Посебна група услова за коришћење пореске олакшице односи се на послодавца са којим запослени порески обвезник закључује уговор о раду. У питању је „квалификовани послодавац“, односно послодавац који је *резидент* Србије.⁴⁴ Према ЗПДПЈ, у питању је правно лице које је основано или има место стварне управе и контроле на територији Републике.⁴⁵

⁴² Правилник МФ, чл. 5 ст. 3.

⁴³ ЗПДГ, чл. 15в, ст. 4 тч. 2.

⁴⁴ ЗПДГ, чл. 15в ст. 2. Појам резидент се вероватно односи на пореског резидента, односно резидента у смислу пореских прописа.

⁴⁵ Закон о порезу на добит правних лица (у даљем тексту: ЗПДПЈ), чл. 2 ст. 2. *Сл. гласник РС*, бр. 25/2001, 80/2002, 80/2002 – др. закон, 43/2003, 84/2004, 18/2010, 101/2011, 119/2012, 47/2013, 108/2013, 68/2014 – др. закон, 142/2014, 91/2015 – аутентично тумачење, 112/2015, 113/2017, 95/2018, 86/2019, 153/2020 и 118/2021. „Местом оснивања сматра се место у којем је правно лице уписано у регистар. С друге стране, уколико правно лице није основано на националној територији, надлежни порески орган ће применити тест стварног управљања и контроле да би утврдио да ли је, ипак, у питању резидентство. Под стварним управљањем и контролом треба сматрати остваривање ефективног утицаја на пословне одлуке. Отуда ће порески орган оцењивати да ли се место стварне управе и контроле налази на територији Србије, испитујући, на пример, где се одржавају седнице управног одбора, где борави директор или друго лице које управља правним лицем и сл.“ Д. Поповић (2021), 275.

Такође, неопходно је и да се квалификовани послодавац, у смислу ЗДПЛ, не може сматрати *повезаним лицем*⁴⁶ са послодавцем код кога је новонастањени обвезник претходно био запослен.⁴⁷ Намера законодавца је, према Иванов, да се спречи да нерезидентни послодавци премештају запослене у своја повезана лица у Србији, јер се претпоставља да би то учинили и без подстицаја да постоји разлог за њихово пресељење.⁴⁸ Питање је до које је мере ова претпоставка основана. Економски субјекти доносе одлуке сагледавајући користи и трошкове које из ње произлазе, а све у оквиру институционалног амбијента који сам по себи генерише подстицаје.⁴⁹ Сигурно је да би неки нерезидентни послодавац послао иностраног стручњака у своју филијалу у Србији и када не би било пореских олакшица, како претпоставља Иванов. Међутим, када би се тим стручњацима одобрила могућност коришћења ове пореске олакшице, то би могла бити додатна марги-

⁴⁶ ЗДПЛ прописује критеријуме за повезаност лица у чл. 59, ст. 2-6: (2) Лицем повезаним са обвезником сматра се оно физичко или правно лице у чијим се односима са обвезником јавља могућност контроле или значајнијег утицаја на пословне одлуке. (3) У случају посредног или непосредног поседовања најмање 25% акција или удела сматра се да постоји могућност контроле над обвезником. (4) Могућност значајнијег утицаја на пословне одлуке постоји, поред случаја предвиђеног у ставу 3. овог члана и када лице посредно или непосредно поседује најмање 25% гласова у обвезниковим органима управљања. (5) Лицем повезаним са обвезником сматра се и оно правно лице у коме, као и код обвезника, иста физичка или правна лица непосредно или посредно учествују у управљању, контроли или капиталу, на начин предвиђен у ст. 3. и 4. овог члана. (6) Лицима повезаним са обвезником сматрају се брачни или ванбрачни друг, потомци, усвојеници и потомци усвојеника, родитељи, усвојоци, браћа и сестре и њихови потомци, дедови и бабе и њихови потомци, као и браћа и сестре и родитељи брачног или ванбрачног друга, лица које је са обвезником повезано на начин предвиђен у ст. 3. и 4. овог члана. (7) Изузетно од ст. 2. до 6. овог члана, лицем повезаним са обвезником сматра се и свако нерезидентно правно лице из јурisdикције са преференцијалним пореским системом.

⁴⁷ Када се посматрају у контексту чл. 15в ст. 2, може се закључити да се овај услов начелно не односи на српске емигранте, већ само на стране раднике. ЗПДГ, чл. 15в ст. 2.

⁴⁸ I. Ivanov, 185. Управо је ова норма препрека да руски стручњаци, који се последњих месеци масовно досељавају у Србију, остваре право на пореску олакшицу. Из тог разлога, Влада Републике Србије доноси Уредбу о критеријумима за доделу подстицаја послодавцима који запошљавају новонастањена лица на територији Републике Србије. Подстицаји су одређени у висини 70% обрачунатог и уплаћеног пореза на зараде за једно или више запослених новонастањених лица, у смислу прописа којима се уређује порез на доходак грађана и 100% обрачунатих и уплаћених доприноса за обавезно пензијско и инвалидско осигурање, у смислу прописа којима се уређују доприноси за обавезно социјално осигурање, за исплате извршене за запослено новонастањено лице у периоду од највише 60 месеци, почев од 1. јула 2022. године и закључно са 31. децембром 2028. године. Уредба о критеријумима за доделу подстицаја послодавцима који запошљавају новонастањена лица на територији Републике Србије, чл. 3 ст. 7. *Сл. гласник РС*, бр. 67/2022.

⁴⁹ Александар Мојашевић, *Примена бихејвиористичких налаза у јавним полицијским*. Универзитет у Нишу, 2021, 27-28.

нална корисност због које би се још неки од њих определили за пресељење у Србију.

Као што је напоменуто, услов да нови резидентни послодавац није повезан са претходним нерезидентним послодавцем не односи се на српске емигранте. Изузетно од чл. 15в ст. 2 ЗПДГ, квалификованим послодавцем сматра се *било који њослогавац резиденци* Републике, који заснује радни однос са новонастањеним обвезником који је од 1990. године⁵⁰ барем три године⁵¹ испуњавало услов за домаћег резидента на основу пребивалишта или центра пословних и животних интереса на територији Србије.⁵² Према Иванов, овим изузетком је створен додатни подстицај за привлачење српских исељеника да се врате у Србију, јер је омогућено да се преместе код домаћег послодавца који је повезан са нерезидентним послодавцем код кога су претходно били у радном односу. Тиме се у већој мери подстиче повратак српских исељеника,⁵³ али не и њихових потомака рођених у иностранству.

Трајање пореске олакшице

Право на пореску олакшицу новонастањени обвезник остварује почевши од прве зараде исплаћене за месец у коме су од надлежног органа прибављени докази о испуњености услова. Право се остварује за период од пет година, рачунајући од дана закључења уговора о раду. Почетак рачунања рока везан је дакле за датум закључења уговора о раду, а не за моменат у ком су испуњени сви услови за остваривање права на пореску олакшицу. Последица може бити да порески обвезник, који не испуни све законске услове у моменту закључења уговора о раду већ у *разумном року њо заснивању радног односа*,⁵⁴ неће имати право на умањење пореске обавезе свих пет година.

Промена послодавца до ког долази у току трајања радног односа, не значи губитак права на пореску олакшицу. Наравно, потребно је да су и даље испуњени услови из чл. 15в ст. 5-7 који се односе на радно место, односно на новонастањеног обвезника током тог периода.⁵⁵

⁵⁰ Вероватно да је у првобитној, радној верзији нацрта закона овај рок био прописан „као последњих 25 година од закључења уговора са квалификованим послодавцем“. Управо оваква формулација налази се у Правилнику МФ (чл. 3), а помињу је и Иванов (I. Ivanov, 185) и Поповић (Д. Поповић (2021), 355.

⁵¹ Није неопходно да су у питању три узастопне године.

⁵² ЗПДГ, чл. 7 ст. 2 тч 1. Интересантно је да је искључена могућност за стицање домаћег резидентства по основу боравишта на територији Србије 183 или више дана у периоду од 12 месеци који почиње или се завршава у односној пореској години (ЗПДГ, чл. 7 ст. 2 тч. 2).

⁵³ I. Ivanov, 185.

⁵⁴ ЗПДГ, чл. 15в, ст. 7.

⁵⁵ ЗПДГ, чл. 15в, ст. 7.

3. ОЛАКШИЦА ИЗ ЧЛ. 15А ЗДОСО

Паралелно са увођењем пореске олакшице у ЗПДГ, уведена је и комплементарна олакшица у Закону о доприносима за обавезно социјално осигурање,⁵⁶ које заједно чине јединствену целину. И ова олакшица представља одбитак од основице, и износи 70% од бруто зараде. Оно што је интересантно је да се основица не умањује само за доприносе који падају на терет запосленог, већ и за доприносе који падају на терет послодавца као обвезника доприноса.⁵⁷ Дакле, предложеним решењем ствара се подстицај и за послодавце да ангажују стране стручњаке уместо домаћих, истог квалитета.

4. ПОРЕСКА ОЛАКШИЦА ИЗ УГЛА ПРАВЕДНОСТИ ПОРЕСКОГ СИСТЕМА

Начело праведности пореза, схваћено као начело равномерности пореског оптерећења, представља материјалну претпоставку правичног опорезивања. Уставом Републике Србије ово начело уздигнуто је у ранг уставног начела, што је пракса и у неким другим државама. Уколико се као критеријум за утврђивање правичности узме способност плаћања пореза, правичан је онај порески систем који се заснива на пореској обавези која је у сразмери са економском снагом конкретног пореског обвезника. Принцип хоризонталне правичности или једнакости налаже да лица која имају исту економску снагу треба да плате исти порез, док принцип вертикалне правичности подразумева да лица са већом економском снагом треба да плате већи порез од оних са мањом економском снагом.⁵⁸

Утицај пореске олакшице на праведност пореског система видљив је поређењем зараде коју остварују новонастањени стручњаци након опорези-

⁵⁶ Закон о доприносима за обавезно социјално осигурање (у даљем тексту: ЗДОСО), чл. 15а. *Сл. гласник РС*, бр. 84/2004, 61/2005, 62/2006, 5/2009, 52/2011, 101/2011, 7/2012 – усклађени дин. изн., 8/2013 – усклађени дин. изн., 47/2013, 108/2013, 6/2014 – усклађени дин. изн., 57/2014, 68/2014 – др. закон, 5/2015 – усклађени дин. изн., 112/2015, 5/2016 – усклађени дин. изн., 7/2017 – усклађени дин. изн., 113/2017, 7/2018 – усклађени дин. изн., 95/2018, 4/2019 – усклађени дин. изн., 86/2019, 5/2020 – усклађени дин. изн., 153/2020, 6/2021 – усклађени дин. изн., 44/2021, 118/2021, 10/2022 – усклађени дин. изн. и 138/2022).

⁵⁷ ЗДОСО, чл. 15а, ст. 1. Право на умањење основице из чл. 15а ст. 1 може да се оствари за оног новонастањеног обвезника који испуњава услов да се сматра осигураником сагласно законима којима се уређује обавезно социјално осигурање, као и за потребе примене уговора о социјалном осигурању које Република примењује са другим државама. ЗДОСО, чл. 15а, ст. 2.

⁵⁸ Дејан Поповић: *Наука о њорезима и њореско њраво*. Савремена администрација Београд, 1997, 294; Џозеф Е. Стиглиц, *Економија јавној секѝора*. Економски факултет Универзитета у Београду, 2013, 476-477.

вања, са зарадом идентичних домаћих стручњака који немају право на олакшицу (Табела). Када се упореде минималне месечне бруто зараде⁵⁹ за које је могуће остварити право на пореску олакшицу, конкретно 264.684 дин за обвезника из чл. 15в ст. 4 тч. 1 (Пример 1), односно 176.456 динара за обвезника из чл. 15в, ст. 4, тч 2 ЗПДГ (Пример 2), могло би се тврдити да се пореском олакшицом додатно нарушава праведност система опорезивања зарада у Србији.

Табела: Оптерећење зараде домаћих и новонастањених стручњака

	Пример 1		Пример 2	
	Домаћи	Новонастањени	Домаћи	Новонастањени
Бруто зарада	264.684,00	264.684,00	176.456,00	176.456,00
	Порез на зараду			
Стандардни одбитак	19.300,00	19.300,00	19.300,00	19.300,00
Олакшица (ЗПДГ, чл.15в)	–	171.768,80	–	110.009,20
Основица пореза на зараду	245.384,00	73.615,20	157.156,00	47.146,80
Порез на зараду	24.538,40	7.361,52	15.715,60	4.714,68
	Доприноси за обавезно социјално осигурање			
Олакшица (ЗДОСО, чл. 15а)	–	185.278,80	–	123.519,20
Основица доприноса	264.684,00	79.405,20	176.456,00	52.936,80
Доприноси за ПИО	66.171,00	19.851,30	44.114,00	13.234,20
• На терет запосленог	37.055,76	11.116,73	24.703,84	7.411,15
• На терет послодавца	29.115,24	8.734,57	19.410,16	5.823,05
Доприноси за ЗдрО	27.262,46	8.178,74	18.175	5.453
• На терет запосленог	13.631,23	4.089,37	9.087,48	2.726,25
• На терет послодавца	13.631,23	4.089,37	9.087,48	2.726,25
Доприноси за ОСН	1.985,13	595,54	1.323,42	397,03
	Зарада			
Нето зарада	189.458,61	241.520,85	125.625,66	161.603,92
Бруто-2 зарада	307.430,47	277.507,94	204.953,64	185.005,29
	Порески терет			
П. терет у бруто заради	77.210,52	23.163,15	50.830,34	15.249,10
П. терет у бруто заради (%)	29%	9%	29%	9%
П. терет у бруто-2 заради	119.956,98	35.987,09	79.327,99	23.798,40
П. терет у бруто-2 заради (%)	39%	13%	39%	13%

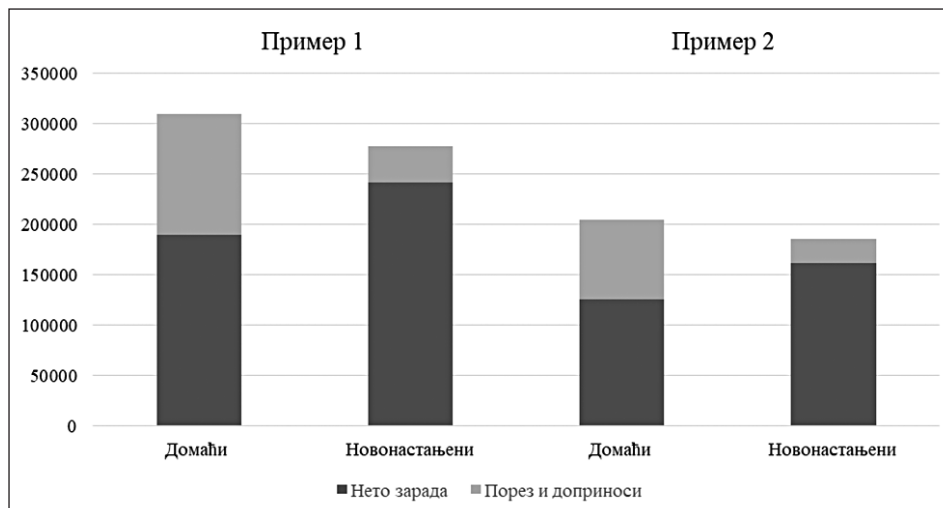
⁵⁹ Бруто зарада је износ зараде у који је укључена нето зарада, порез и доприноси који падају на терет запосленог.

Када је **хоризонтална правичност** у питању, зараде домаћих и новонастањених лица су различито оптерећене. У Примеру 1 лица са истом бруто зарадом (264.684,00 дин) плаћају различите порезе и доприносе (77.210,52 за домаће стручњаке према 23.163,15 дин за новонастањене). У Примеру 2 домаћи радници који зарађују 176.456,00 дин плаћају 50.830,34 дин за порезе и доприносе, док новонастањени стручњаци са истом зарадом уплаћују 35.581,24 дин мање, односно 15.249,10 дин. Оптерећеност бруто зараде порезима и доприносима домаћих радника је 29%, а новонастањених чак 3,2х мање, односно само 9%.

Последица различитог пореског третмана огледа се у различитој нето заради⁶⁰ новонастањених и домаћих обвезника. Нето зарада новонастањеног стручњака у Примеру 1 износи 241.520,85 дин, док у истом случају домаћем стручњаку остаје тек 189.458,61, односно чак 52.062,23 дин мање. И у Примеру 2 новонастањени стручњаци имају блажи третман од домаћих. Конкретно, нето зарада домаћих износи 125.625,66 дин, док је нето зарада новонастањених виша за 35.978,27 дин и износи 161.603,92 дин.

Као последица чињенице да је смањена и основица за доприносе које падају на терет пореског обвезника – квалификованог послодавца. Износ доприноса који падају на терет послодавца за новонастањеног радника нижи је за 29.922,53 дин (Пример 1), односно 19.948,35 дин (Пример 2). Укупна разлика уплаћених пореза и доприноса по заради износи чак 83.969,89 дин (Пример 1), односно 55.529,59 дин (Пример 2).

Графикон: Оптерећење зараде домаћих и новонастањених стручњака



⁶⁰ Нето зарада представља износ зараде који се исплаћује запосленом, након што се одбију порези и доприноси који се исплаћују из основице, односно на терет запосленог.

Треба напоменути да су овде поређене само минималне месечне зараде за које новонастањени обвезници остварују право на олакшице. Са растом уговорене бруто зараде, појачавају се разлике између домаћих и новонастањених пореских обвезника, на штету оних првих.

Принцип вертикалне правичности подразумева да лица са већим дохотком плаћају већи порез од оних који остварују нижи доходак. Посматрано из угла вертикалне правичности, могу се такође уочити драстичне разлике у пореском третману запослених домаћих и новонастањених радника. Новозапослени радник који остварује бруто зараду од 264.684 дин, плаћа порез на зараде у износу од свега 7.361,52 дин. Поређења ради, толики порез уплаћује домаћи радник који остварује само 92.915,20 дин. Нето зарада новонастањених лица преостала након опорезивања износи 241.520,85 дин, док нето зарада домаћих лица која плаћају исти порез износи тек 67.063,53 дин. Дакле, новонастањена лица, иако имају високе приходе, плаћају исти порез као 2,8х мање плаћена домаћа лица.

Праведност пореског система може се мерити и према **критеријуму корисности**. Према овом критеријуму, користи које порески обвезник добија кроз јавну услугу морале би бити сразмерне његовој пореској обавези.⁶¹ С обзиром на то да је порез инструмент јавних прихода код ког нема непосредне противуслуге,⁶² без обзира на нижи износ пореза на зараду који уплаћују новонастањени обвезници у односу на домаће обвезнике,⁶³ они нису дискриминисани када је у питању коришћење услуга јавног сектора. Такође, они нису дискриминисани ни када су у питању права из области обавезног здравственог осигурања с обзиром на начело солидарности и узајамности,⁶⁴ мада у Републички фонд обавезног здравственог осигурања уплаћују нижи износ доприноса.⁶⁵

Међутим, када су у питању доприноси за ПИО, ситуација је другачија. Од висине уплаћених доприноса у току трајања осигурања зависе и права из ПИО.⁶⁶

⁶¹ Пошто је у пракси немогуће утврдити ефекте користи, овај критеријум за оцену правичности пореског система има само теоријски значај. Д. Поповић (1997), 294; Ц.Е. Стиглиц, 481-482.

⁶² Д. Поповић (2021), 6-7.

⁶³ Разлика између пореске обавезе у Примеру 1 износи 17.176,88 дин, односно 11.000,92 дин у Примеру 2.

⁶⁴ Начело солидарности и узајамности подразумева систем обавезног здравственог осигурања у којем трошкове обавезног здравственог осигурања сnose осигураници и други обвезници уплате доприноса уплатом доприноса на остварене приходе, а права из обавезног здравственог осигурања користе она осигурана лица код којих је наступила болест или други осигурани случај. Закон о здравственом осигурању, чл. 5 ст. 3. *Сл. гласник РС*, бр. 25/19.

⁶⁵ Разлика између доприноса за обавезно здравствено осигурање у Примеру 1 износи 19.083,72 дин, односно 12.722,46 дин у Примеру 2.

⁶⁶ Закон о пензијском и инвалидском осигурању, чл. 61-79. *Сл. гласник РС*, бр. 34/2003, 64/2004 – одлука УСРС, 84/2004 – др. закон, 85/2005, 101/2005 – др. закон, 63/2006 – одлука

У Примеру 1, укупни доприноси за ПИО који се уплаћују у корист запосленог домаћег радника износе 66.171,00 дин (37.055,76 дин на терет запосленог и 29.115,24 дин на терет послодавца), а у корист новонастањеног стручњака тек 19.851,30 дин (11.116,73 дин на терет запосленог и 8.734,57 дин на терет послодавца).⁶⁷ Укупно, новонастањеним стручњацима уплаћује се месечно 46.319,70 дин мање у Републички фонд пензијског и инвалидског осигурања, и то у периоду до пет година.

Због смањене основице доприноса, новонастањени стручњаци уплаћују и ниже износе доприноса за обавезно осигурање за случај незапослености у односу на домаће раднике. На основу уплаћених доприноса, запослени стиче одређена права по овом основу,⁶⁸ између осталог и право на новчану накнаду,⁶⁹ чија висина између осталог зависи и од висине уплаћених доприноса.⁷⁰ Ипак, с обзиром на то да на тржишту постоји велика тражња за радницима ових профила, вероватно да у пракси и неће настати потреба да се овим лицима исплаћује накнада по овом основу.

Закључак који произлази из поређења пореског третмана зараде домаћих и новонастањених радника био би да **пореска олакшица чини систем опорезивања зарада неправичним**. Овим се отвара питање да ли привлачење страних стручњака доноси држави више користи од штете коју ствара неправичан порески систем, односно да ли ће пореска олакшица привући више страних стручњака, или ће због њене неправичности (између осталог) већи број домаћих стручњака бити подстакнут да емигрира из Србије.⁷¹

УСРС, 5/2009, 107/2009, 101/2010, 93/2012, 62/2013, 108/2013, 75/2014, 142/2014, 73/2018, 46/2019 – одлука УС, 86/2019, 62/2021 и 125/2022.

⁶⁷ У Примеру 2, укупни доприноси за ПИО који се уплаћују у корист запосленог домаћег радника износе 44.114,00 дин (24.703,84 дин на терет запосленог и 19.410,16 дин на терет послодавца), а у корист новонастањеног стручњака тек 13.234,20 дин (7.411,15 дин на терет запосленог и 5.823,05 дин на терет послодавца).

⁶⁸ Закон о запошљавању и осигурању за случај незапослености (у даљем тексту: ЗЗОСН), чл. 64 ст. 2. Сл. гласник РС, бр. 36/2009, 88/2010, 38/2015, 113/2017, 113/2017 – др. закон и 49/2021.

⁶⁹ ЗЗОСН, чл. 66.

⁷⁰ ЗЗОСН, чл. 69-70.

⁷¹ Костић нема дилему када одговара на слично питање: „Да ли желимо да створимо друштво паралелних светова, где би наша превелика друштвена неједнакост била само додатно повећана доласком нових веома богатих усељеника које бисмо успели да привучемо нпр. одрицањем од својих пореских захтева. Колика је вероватноћа да ће ти богати, уколико и успемо да их привучемо, одабрати Србију као стални дом за своју децу, односно да ће барем на тај начин допринети оним сегментима нашег друштва које користи огромна већина грађана (општа јавна добра, школство, здравство, итд.). Нажалост, морамо да закључимо да би српско друштво од програма за привлачење богатих појединаца могло у најбољем случају да очекује додатно раслојавање и све већи значај оних аспеката наше свакодневнице који служе увесељавању гостију из иностранства, аспеката који управо терају домаће родитеље да за своју децу потраже мирније и моралније станиште. Другим речима, такви програми би могли да угрозе наш осећај боравка код своје куће, док би Србија за оне које би успела

6. ПОРЕСКА ОЛАКШИЦА ИЗ УГЛА ЕФИКАСНОСТИ

Оптимална алокација људских ресурса постиже се на тржишту рада, путем ценовног механизма. Висока цена рада сигнал је оскудности стручњака одређеног профила, односно његове високе продуктивности (селективна функција тржишта). Са једне стране, она делује мотивишуће на домаће стручњаке да раде на подизању сопствене продуктивности, како би испунили критеријуме које поставља тржиште, и на тај начин остварили што већу зараду (динамичка ефикасност). Са друге стране, послодавац доноси одлуку о томе да ли ће запослити стручњака одређеног профила, водећи рачуна искључиво о продуктивности њиховог рада и цени коју ће за то платити, чиме се постиже ефикасност производње (производна ефикасност).

Једна од основних економских карактеристика доброг пореског система је економска ефикасност. У складу са неокласичним моделом, на тржишту долази до оптималне алокације ресурса. Дobar порески систем не би требало да изазива никакве дисторзије (поремећаје) тржишне алокације ресурса, већ би требало да буде у што већој мери неутралан.

Порезом на зараду раздваја се цена рада коју плаћају послодавци (брuto-2 зарада) од зараде који представља нето приход запосленог (нето зарада). Разлика између ова два износа представља „порески клин“. Ипак, с обзиром на општост пореске обавезе, овај ефекат се појављује у сваком појединачном радном односу.

Пореска олакшица начелно смањује дисторзију у појединачном радном односу у ком се примењује, тј. смањује се порески клин између брuto-2 зараде коју исплаћује квалификовани послодавац, и нето зараде коју остварује новонастањени радник. То је последица чињенице да се смањује износ пореза и доприноса који се плаћају из зараде и на зараду.

У Примеру 1, брuto-2 зарада коју послодавац исплаћује за домаћег стручњака износи 307.430,47 дин, док је његова нето зарада свега 189.458,61 дин. Порески клин износи чак 119.956,98 дин, или 39% брuto-2 зараде. Када се примени пореска олакшица, брuto-2 зарада је смањена на 277.507,94 дин, а нето зарада новонастањеног радника повећана на 241.520,85 дин. Порески клин износи свега 35.987,09 дин, односно 9% брuto-2 зараде.⁷²

да привуче била евентуално привремено станиште. Из обе перспективе Србија се јавља као пролазна станица, у коју нас вуку или лепе прилике за одмор и разоноду, или успомене. У сваком случају не као место за живот.“ Светислав В. Костић, *Међународно ојорезивање у доба анксиозности*. Правни факултет Универзитета у Београду, 75.

⁷² У Примеру 2, брuto-2 зарада коју послодавац исплаћује за домаћег стручњака износи 204.953,64 дин, док је његова нето зарада свега 125.625,66 дин. Порески клин износи 79.327,99 дин. Када се примени пореска олакшица, брuto-2 зарада је смањена на 185.005,29 дин, а нето зарада повећана на 161.603,92 дин. Порески клин износи свега 23.798,40 дин. Релативна

Један од прокламованих циљева пореске олакшице је да мотивише физичка лица која бораве у иностранству, а која имају посебно стручно образовање и за чијим радом и искуством постоји потреба код домаћих послодаваца, која се не може лако задовољити на домаћем тржишту рада, да се настане на територији Републике Србије и да заснују радни однос са домаћим послодавцима.⁷³ У том смислу, пореска олакшица у одређеној мери може утицати на одлуку страног стручњака да се настани и запосли у Србији.

Међутим, резултат пореске олакшице биће поремећај тржишних сигнала јер је поремећен ценовни механизам. Долази до диференцијације радника на оне који имају право на пореску олакшицу (новонастањени), и свих осталих (домаћих) радника. Ствара се подстицај послодавцу да запосли новонастањеног радника који има исту или мању продуктивност рада као и домаћи радник, јер је тада износ зараде који исплаћује по раднику нижи. На тај начин новонастањени радници чине нелојалну конкуренцију домаћим радницима истог квалитета. Одлуку о ступању у конкретан радни однос радници не доносе на основу бруто зараде, већ на основу нето зараде која ће им преостати након опорезивања. Пошто имају нижи порески терет, новонастањени радник спреман је да за исто радно место прихвати нижу бруто зараду од једнаког домаћег радника. Ова појава може значити и да ће одређени посао добити новонастањени стручњак нижег квалитета од домаћег стручњака, с обзиром на ценовну неконкурентност домаћег коју генерише порески систем.

7. ПОРЕСКА ОЛАКШИЦА ИЗ УГЛА СТАБИЛНОСТИ ПОРЕСКОГ СИСТЕМА

Принцип стабилности пореског система представља захтев економске теорије да порески систем не треба излагати честим, радикалним реформама. „Радикалне пореске реформе подразумевају да се из корена мења порески систем, тако што се укида неки од постојећих пореза и уводи нови порески облик, или се, пак, темељно редефинише законски опис чињеничног стања код постојећег пореза.“⁷⁴ Честим изменама пореског система погоршавају се

величина пореског клина у оба Примера је непромењена, и код домаћих радника износи 29% бруто-2 зараде, док код новонастањених свега 9%.

⁷³ У економској теорији истиче се и да досељавање висококвалификованих радника може позитивно да утиче на средину у коју долазе, због позитивних екстерних ефеката људског капитала. Долазак висококвалификованих досељеника у неку средину доводи домаће раднике у контакт са њиховим знањима, чиме се увећава продуктивност радне снаге у тој земљи. У сваком случају, прилив висококвалификованих радника не би требало да буде штетно по земљу у коју долазе када се посматра само из економског угла. Џорџ Џ. Борхас: *Економија рада*. Економски факултет Универзитета у Београду, Београд, 2019, 343.

⁷⁴ Д. Поповић (1997), 289;

услови привређивања, јер пословни свет жели стабилност и предвидивост пореског режима, да би могао да планира своје пословне операције. Ипак, у оквиру вођења пореске политике, прихватљиво је предузимати парцијалне пореске реформе, које се односе на измену пореских стопа или одређених пореских олакшица.⁷⁵

Увођење пореске олакшице која је предмет овог рада свакако представља парцијалну измену пореза на доходак грађана, посматрано чак и у контексту увођења већег броја пореских олакшица у последњих неколико година.⁷⁶ У том смислу, њоме се не нарушава принцип стабилности пореског система.

Међутим, проблем је што и економска и правна теорија већ дужи низ година указују на неопходност радикалне реформе пореза на доходак грађана, кроз замену постојећег мешовитог модела новим, глобалним синтетичким порезом на доходак.⁷⁷ Небројеним парцијалним изменама постојећег закона који је одавно требало бити замењен, само се повећава „степен правног не-реда“⁷⁸ у овој области. Нови порески систем требало би да испуни захтев за хармонизацијом са пореским системима развијених земаља и повећањем конкурентности на светском тржишту, као и побољшање ефикасности и праведности пореског система.⁷⁹ На овај начин, Србија би у области пореског права учинила велики искорак у правцу отклањања узрока који је доводе на чело листе земаља по броју емиграната у односу на број становника.

ЗАКЉУЧАК

Србија се последњих деценија захваћена процесом депопулације. Узроци ове појаве пре свега су негативан природни прираштај, и емиграција млађег

⁷⁵ Д. Поповић (1997), 290; Г. Милошевић, М. Кулић, Ц. Цвјетковић Иветић, 76; Гордана Илић Попов, Ђорђе Павловић: *Лексикон јавних финансија*. Завод за унапређење и рентабилност пословања, Београд, 301.

⁷⁶ О непрегледном броју парцијалних измена Закона о порезу на доходак грађана којима законодавац од 2006. године покушава да поправи стање на тржишту рада, видети: Gordana Ilić Popov, Svetislav Kostić: *Government Amends Employment, Personal Taxes. Tax Notes International*, 7/2006; Светислав В. Костић, Непоштовање уставности у области опорезивања зарада у Србији. *Анали Правног факултета у Београду*, година LXVI, 3/2018 250-267; I. Ivanov.

⁷⁷ Д. Поповић (2021), 334-341; Момир Ковачевић, Јован Илић, Радован Дамњановић: Еволуција пореза на доходак у Србији. *Одговор*, год. 3, бр. 1, 2017, 7-22; Дејан Поповић: *Пореска реформа у Србији 2001-2003*. Економски институт, Београд, 2004, 96,99; Фискални савет: *Две деценије Закона о порезу на доходак грађана: Мојћносћи и иошребје за сисћемском реформом* (материјал за јавну расправу). Београд, 1. јул 2021. год (доступно на: http://www.fiskalnisavet.rs/doc/analize-stavovi-predlozi/2021/FS_2021_Reforma_poreza_na_dohodak.pdf).

⁷⁸ С.В. Костић (2018), 265.

⁷⁹ Д. Поповић (1997), 290.

становништва у иностранство. Посебан аспект емиграција јесте одлив висококвалификоване радне снаге. Одлазак најквалитетнијег слоја радноспособног становништва у знатној мери успорава економски раст и развој Србије, због чега је неопходно приступити структурним променама привредног, друштвеног, политичког амбијента, како би се отклонили или макар ублажили узроци ове негативне појаве.

Један од начина на који Србија покушава да санира последице „одлива мозга“, јесте и привлачење иностраних стручњака. Инструмент којим се то покушава постићи је пореска олакшица, унета у ЗПДГ (чл. 15в) и ЗДОСО (чл. 15а). Олакшица је конципирана као одбитак 70% од основице зараде за порез и доприносе, укључујући и доприносе који се плаћају на терет послодавца. Право на пореску олакшицу имају новонастањени стручњаци, који закључе уговор о раду на неодређено време са квалификованим послодавцем. Право на пореску олакшицу се остварује за период од пет година, рачунајући од дана закључења уговора о раду.

Када се посматра ефекат пореске олакшице из угла правичности пореског система, зараде домаћих и новонастањених лица су различито оптерећене. Последица се огледа у различитој нето заради домаћих и новонастањених обвезника, у корист ових последњих. Закључак је да пореска олакшица чини систем опорезивања зарада неправичним. Овим се отвара питање да ли привлачење страних стручњака доноси држави више користи од штете коју ствара неправичан порески систем, односно да ли ће пореска олакшица привући више страних стручњака, или ће због њене неправичности (између осталог) већи број домаћих стручњака бити подстакнут да емигрира из Србије.

Резултат пореске олакшице је и поремећај тржишних сигнала, због ремећења ценовног механизма. Долази до диференцијације радника на оне који имају право на олакшицу (новонастањени), и свих осталих (домаћих) радника. Ствара се подстицај послодавцу да запосли новонастањеног радника који има исту продуктивност рада као и домаћи радник, јер је тада износ зараде који исплаћује по раднику нижи. На тај начин новонастањени радници чине нелојалну конкуренцију домаћим радницима истог квалитета. Могуће је да и да одређени посао добије новонастањени стручњак иако по квалитету заостаје за домаћим радником, с обзиром на ценовну неконкурентност домаћег радника коју генерише порески систем.

Пореском олакшицом се не нарушава принцип стабилности пореског система, јер она представља парцијалну измену пореза на доходак грађана, посматрано чак и у контексту увођења већег броја пореских олакшица у последњих неколико година. Међутим, проблем је што наука већ дужи низ година указује на неопходност радикалне реформе пореза на доходак грађана, кроз замену постојећег мешовитог модела новим, глобалним синтетичким порезом на доходак. Нови порески систем требало би да испуни захтев

за хармонизацијом са пореским системима развијених земаља, повећање конкурентности на светском тржишту, као и побољшање ефикасности и праведности пореског система. На овај начин, Србија би учинила велики искорак у области пореског права у правцу отклањања узрока који је доводе на чело листе земаља по броју емиграната у односу на број становника. Наравно, подразумева се да је за озбиљан резултат у привлачењу иностраних стручњака, потребно приступити системским реформама читавог друштвенополитичког, правног, економског и културног амбијента у земљи.

ЛИСТА РЕФЕРЕНЦИ

Библиографија

- Александар Мојашевић, *Примена бихејвиористичких налаза у јавним полицијским*. Универзитет у Нишу, 2021.
- Боривоје Шундерић, Љубинка Ковачевић: *Радно право: приручник за полагање правосудној испити*. Сл. Гласник, Београд.
- Бранко Лубарда: *Радно право*. Правни факултет Универзитета у Београду, Београд, 2020.
- Владимир Никитовић: *У сусрет регионалној дејингулацији у Србији*. Београд, Институт друштвених наука, 2019.
- Горан Б. Милошевић, Мирко В. Кулић, Цвјетана Цвјетковић Иветић: *Пореско право*. Правни факултет Универзитета у Новом Саду, 2021.
- Горан Д. Пенев & Јелена Р. Предојевић Деспић (2019): Промене становништва Србије у постјугословенском периоду (1991-2017) – важнији демографски аспекти. *Социолошки преглед*, vol. 53, No. 3, 2019, 1183-1216.
- Гордана Илић Попов, Ђорђе Павловић: *Лексикон јавних финансија*. Завод за унапређење и рентабилност пословања, Београд.
- Gordana Plić Popov, Svetislav Kostić: Government Amends Employment, Personal Taxes. *Tax Notes International*, 7/2006.
- Дејан Поповић: *Наука о порезима и пореско право*. Савремена администрација Београд, 1997.
- Дејан Поповић: *Пореска реформа у Србији 2001-2003*. Економски институт, Београд, 2004.
- Дејан Поповић: *Пореско право*. Правни факултет Универзитета у Београду, 2021.
- Зоран Аврамовић: Одлив мозгова из Србије – једно лице глобализације образовања? *Социолошки преглед*, vol. XLVI, No. 2, 2012, 189–202.
- Iva Ivanov, Tax Incentives for Keeping and Attracting Highly Skilled Workers: The Case of Serbia. *Anali*, Pravni fakultet Univerziteta u Beogradu, Vol. LXVII, No. 4, Belgrade, 2019, 173-199.
- Ivana Božić Miljković: Development and Security – Geopolitical Aspects of Demographic Changes in Southern-Eastern Serbia. *Megatrend revija*, vol. 15 No. 3, 2018, 69-84.
- Иван Ж. Маринковић: „Демографска слика Србије“. *Напредак*, год. 1, бр. 1, 2020, 99-108.

- Јелена Р. Деспић: *Миграције високообразованих лица из Србије од 1991. године у Канаду и Сједињене Америчке Државе* – докторска дисертација. Економски факултет Универзитета у Београду.
- Милица Мицковић: Промена законодавних оквира радноправних института. *Зборник радова: Правна традиција и индустријални процеси*, Правни факултет Универзитета у Приштини са привременим седиштем у Косовској Митровици, К. Митровица, 2020, 177-192.
- Милица Мицковић: Радно право и флексибилни облици рада. *Зборник радова: Правни аспекти савремених друштвених кретања у Републици Србији*, Правни факултет Универзитета у Приштини са привременим седиштем у Косовској Митровици, К. Митровица, 2020, 349-364.
- Милорад Стаменовић & Сретен Ђузовић: Депопулација Србије – борба за опстанак једног народа. *Ревизор*, бр. 22, 2019, 81-89.
- Момир Ковачевић, Јован Илић, Радован Дамњановић: Еволуција пореза на доходак у Србији. *Одговор*, год. 3, бр. 1, 2017.
- Светислав В. Костић, *Међународно опорезивање у доба анксиозности*. Правни факултет Универзитета у Београду, 2019.
- Светислав В. Костић, Непощтовање уставности у области опорезивања зарада у Србији. *Анали Правног факултета у Београду*, година LXVI, 3/2018 250-267.
- Слободанка Ковачевић Периф: *Индивидуални радни однос*. Правни факултет Универзитета у Приштини са привременим седиштем у Косовској Митровици, К. Митровица, 2020.
- Фискални савет: *Две деценије Закона о порезу на доходак грађана: Моћност и потребе за системском реформом* (материјал за јавну расправу). Београд, 1. јул 2021. год (доступно на: http://www.fiskalnisavet.rs/doc/analize-stavovi-predlozi/2021/FS_2021_Reforma_poreza_na_dohodak.pdf).
- Џозеф Е. Стиглиц, *Економија јавног сектора*. Економски факултет Универзитета у Београду, 2013.
- Џорџ Ц. Борхас: *Економија рада*. Економски факултет Универзитета у Београду, Београд, 2019.

Правни извори:

- Закон о буџетском систему. *Сл. 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, 113/2017, 95/2018, 31/2019, 72/2019, 149/2020, 118/2021, 138/2022 и 118/2021 – др. закон.
- Закон о доприносима за обавезно социјално осигурање (ЗДОСО). *Сл. гласник РС*, бр. 84/2004, 61/2005, 62/2006, 5/2009, 52/2011, 101/2011, 7/2012 – усклађени дин. изн., 8/2013 – усклађени дин. изн., 47/2013, 108/2013, 6/2014 – усклађени дин. изн., 57/2014, 68/2014 – др. закон, 5/2015 – усклађени дин. изн., 112/2015, 5/2016 – усклађени дин. изн., 7/2017 – усклађени дин. изн., 113/2017, 7/2018 – усклађени дин. изн., 95/2018, 4/2019 – усклађени дин. изн., 86/2019, 5/2020 – усклађени дин. изн., 153/2020, 6/2021 – усклађени дин. изн., 44/2021, 118/2021, 10/2022 – усклађени дин. изн. и 138/2022).

- Закон о запошљавању и осигурању за случај незапослености (ЗЗОСН). Сл. гласник РС, бр. 36/2009, 88/2010, 38/2015, 113/2017, 113/2017 – др. закон и 49/2021.
- Закон о здравственом осигурању. Сл. гласник РС, бр. 25/19.
- Закон о пензијском и инвалидском осигурању. Сл. гласник РС, бр. 34/2003, 64/2004 – одлука УСРС, 84/2004 – др. закон, 85/2005, 101/2005 – др. закон, 63/2006 – одлука УСРС, 5/2009, 107/2009, 101/2010, 93/2012, 62/2013, 108/2013, 75/2014, 142/2014, 73/2018, 46/2019 – одлука УС, 86/2019, 62/2021 и 125/2022.
- Закон о порезу на добит правних лица (ЗПДПЛ). Сл. гласник РС, бр. 25/2001, 80/2002, 80/2002 – др. закон, 43/2003, 84/2004, 18/2010, 101/2011, 119/2012, 47/2013, 108/2013, 68/2014 – др. закон, 142/2014, 91/2015 – аутентично тумачење, 112/2015, 113/2017, 95/2018, 86/2019, 153/2020 и 118/2021.
- Закон о порезу на доходак грађана (ЗПДГ). Сл. гласник РС, бр. 24/2001, 80/2002, 80/2002 – др. закон, 135/2004, 62/2006, 65/2006 – испр., 31/2009, 44/2009, 18/2010, 50/2011, 91/2011 – одлука УС, 7/2012 – усклађени дин. изн., 93/2012, 114/2012 – одлука УС, 8/2013 – усклађени дин. изн., 47/2013, 48/2013 – испр., 108/2013, 6/2014 – усклађени дин. изн., 57/2014, 68/2014 – др. закон, 5/2015 – усклађени дин. изн., 112/2015, 5/2016 – усклађени дин. изн., 7/2017 – усклађени дин. изн., 113/2017, 7/2018 – усклађени дин. изн., 95/2018, 4/2019 – усклађени дин. изн., 86/2019, 5/2020 – усклађени дин. изн., 153/2020, 156/2020 – усклађени дин. изн., 6/2021 – усклађени дин. изн., 44/2021, 118/2021, 132/2021 – усклађени дин. изн., 10/2022 – усклађени дин. изн. и 138/2022.
- Закон о средњем образовању и васпитању. Сл. гласник РС, бр. 55/2013, 101/2017, 27/2018 – др. закон, 6/2020, 52/2021, 129/2021 и 129/2021 – др. закон.
- Правилник о начину остваривања права на умањење основице пореза на зараде за новонастањеног обвезника (Правилник МФ). Сл. Гласник РС, бр. 137/20.
- Предлог Закона о изменама и допунама Закона о порезу на доходак грађана. (доступно на: http://www.parlament.gov.rs/upload/archive/files/cir/pdf/predlozi_zakona/2019/2716-19.pdf).
- Стратегија о економским миграцијама Републике Србије за период 2021-2027. године. Сл. гласник РС, бр. 21/2020.
- Уредба о критеријумима за доделу подстицаја послодавцима који запошљавају новонастањена лица на територији Републике Србије. Сл. гласник РС, бр. 67/2022.

Luka O. Baturan
University of Novi Sad
Faculty of Law Novi Sad
L.Baturan@pf.uns.ac.rs
ORCID ID: 0000-0002-0315-2486

Goran B. Milošević
University of Novi Sad
Faculty of Law Novi Sad
G.Milosevic@pf.uns.ac.rs
ORCID ID: 0000-0002-1936-0802

Cyjetana M. Cyjetković Ivetić
University of Novi Sad
Faculty of Law Novi Sad
C.CyjetkovicIvetic@pf.uns.ac.rs
ORCID ID: 0000-0003-0000-8099

Tax Reliefs for Employment of New Residents

Abstract: *The paper analyzes the tax relief for employment of new residents. In the first two parts, there is a legal analysis of Art. 15c of the Law on Personal Income Tax and Art. 15a of the Law on Contributions for Mandatory Social Insurance. Then, this tax relief will be examined in the context of the principles of tax law and public finance, especially the principle of tax fairness, the principle of tax efficiency and the principle of the stability of the tax system. The conclusion is that the problem of the outflow of highly skilled workers could not be solved by partial reforms of tax laws. A systematic solution implies a radical reform of the personal income tax, which would be firmly based on the principles of tax law and tax science.*

Keywords: *New residents; Personal Income Tax; Tax reliefs, Brain drain.*

Датум пријема рада: 27.12.2022.

Датум прихватања рада: 25.01.2023.