

Марина Димитријевић

**ПОРЕСКИ СИСТЕМИ ЗЕМАЉА У
ТРАНЗИЦИЈИ**

UDK 336.2:338.246.025.88

Апстракт

У раду су приказани резултати спроведених пореских реформи у неким земљама у транзицији. Дат је посебан осврт на порески систем Републике Србије, анали-

зирање су специфичности овог система и указано је на даље правце његовог развоја у будућностима.

Кључне речи: земље у транзицији, пореске реформе, порески систем Србије.

Марина Димитријевић¹

ПОРЕСКИ СИСТЕМИ ЗЕМАЉА У ТРАНЗИЦИЈИ

Увод

Државе које припадају категорији земаља у транзицији (ЗУТ) су бивше социјалистичке државе у којима је доминирала планска економија са свим атрибутима карактеристичним за тај систем (одсуство слободне конкуренције, планска (диригована) економија, неуважавање економских закона, планске цене и сл.). У овим земљама у последњих дванаест година заправо да није било ниједне важније области привредног, политичког или друштвеног живота која се није нашла пред тешким и хазардним изазовима транзиције. На гломазним, широко расутим и тешко уклоњивим рушевинама старог поретка ваљало је градити нове институције које су му у најважнијим одредницама дијаметрално супротстављене. Уклањање старог показало се као посао који није много лакши нити једноставнији од изградње новог. Стварање новог одвијало се у условима значајних материјалних и финансијских оскудица, у условима који су израз готово катастрофалног урушавања свих носећих макроекономских агрегата. Улога државе у привредним делатностима морала се изменити, а одсуство добро развијеног система закона и ефикасног државног апаратра представљало је

¹ Асистент на Правном факултету у Нишу.

једну од главних препрека. Облици пореза заступљени у пореским системима ових држава и транспарентан систем утврђивања, контроле и наплате пореза - порески поступак требали су да постану важни параметри на основу којих би (наравно уз уважавање и других параметара) инвеститори требали да одлуче да ли је одређени амбијент - одређена привреда у транзицији привлачна за улагање капитала.

1. Пореске реформе у транзиционим друштвима

Већина ЗУТ започела је процес транзиције са великим пореским оптерећењем, што се није могло очувати без негативних ефеката и последица. Порески обvezници до почетка овог периода нису ни знали шта су то порези, јер су до тада порези представљали трансфер средстава из државних предузећа према владама на основу усвојених планова. Дакле, пореске традиције није било.

Порески системи су у свему били различити од оних тржишних привреда, како у погледу задатака опорезивања, тако и у погледу конкретних облика пореза. Као основни циљеви пореске реформе јавили су се: успостављање ефикасне пореске администрације, постизање компатибилности пореског система са пореским системима развијених земаља тржишних привреда (увођењем кључних пореских облика) који ће истовремено бити једноставан, неутралан и правден. Ограничења су, међутим, била бројна - од људског фактора, недостатка или недовољности опреме за аутоматску обраду података до некомпатибилних рачуноводствених система са међународним стандардима и неприлагођености система статистичке економске информације међународној методологији и стандардима.²

Кораци које је требало предузимати ради модернизације пореске администрације односили су се на промене у организационој структури и увођење процеса електронске обраде података, развијање контролне функције, увођење ваљане казнене структуре и осигурање жалбене процедуре.³

² Хасиба Хrustић, Пореске реформе - привреде у транзицији и ставови ММФ-а и Светске банке, Економска политика, бр. 2392, 1998, стр. 36.

³ Milka Casanegra de Jantsher, Carlos Silvani, Charles Vehorn, Modernizing Tax Administration, Fiscal Policies in Economies in Transition, Washington, 1992, p. 130.

Требало је створити такав порески систем чије ће остваривање испунити примарну фискалну функцију (обезбеђење потребних прихода), али и економску неутралност и ефикасност, праведност, једноставност, међународну конкурентност. Порески систем са промишљеном пореском структуром, базиран на принципу правичности, који се примењује ефикасно и без дискриминације, са ниским пореским стопама и широком пореском основицом требао је да буде ефикасан подстицај за привредни развој. Пореске олакшице и ослобођења требали су да буду рестриктивни, а казнени систем мера морао је да се примењује доследно.⁴

Стварање пореског система компарабилног са пореским системима развијених земаља тржишних привреда значило је увођење пореза на додату вредност као главног фискалитета у области посредних пореза, односно две крупне измене у области непосредних пореза: објектне (цедуларне) порезе на приходе заменити синтетичким (субјектним) порезом на доходак и увести порез на добит корпорација (друштва капитала).

Из периода транзиције сада већ дужег од једне деценије могу се извући и одређене поуке. За спровођење системских реформи (па и пореске) неопходан је ефикасан и осмишљен програм реформи који захтева истинску спремност политичког фактора у једној земљи за стварне промене а не за очување старог система уз извесне корекције. Спремност за те промене неоспорно се показује кроз резултате сузбијања сиве економије и корупције, дубоко укорењене у друштвима у транзицији.⁵ Показало се, међутим, да већина политичких система на почетку транзиторног периода није била ни развијена ни адекватно припремљена за промене које је требало извршити. Борба са корупцијом је тешка, али је суштинска, јер транзиција претпоставља изградњу тржишно орјентисаних структура у којима су односи и овлашћења контролисани.

Креирање потпуно новог пореског законодавства у свим ЗУТ које би одговарало тржишним условима привређивања у претходном периоду није било праћено надзором над њиховом применом услед недовољ-

⁴ Хасиба Хрустић, Више од деценије транзиције, Пословна политика, мај 2001, стр. 22.

⁵ M. Lavigne, *The Reforms: Experiences and Failures, The Economics of Transition From Socialist Economy to Market Economy*, Mcmillan Press, London, 1995, p. 40-43.

них и неефикасних институционалних припрема, чиме је отворен простор за даље деловање сиве економије. Напори да се побољша ефикасност пореске администрације су, у већини земаља, мали услед врло јаких утицаја разних интересних група које своју економску моћ повећавају, између осталог, захваљујући и пореској утаји.

На физиономију пореског система једне ЗУТ и на учешће појединих пореских облика у структури пореских прихода утичу многи чиниоци: опште стање привредног развоја, државно уређење, степен отворености привреде, структура радне снаге, флексибилност појединих пореза у односу на коњуктурна кретања, опредељење бирача између ниских пореза и високе социјалне сигурности, припадност државе међународним организацијама. Наведено значи да је при обликовању пореског система нужно водити рачуна о могућностима привредног амбијента, о социјалним али и о политичким моментима.

ЗУТ су почеле да установљавају нови порески систем и нове пореске законе без континуитета са претходним системом. Прва препека је било непостојање искуства у области савремених пореских система, па су због тога често позајмљивани или копирани порески закони суседних земаља. Важан део читавог процеса било је и стварање и регулисање пореског поступка у пореском систему, укључујући ту и одговарајуће казне за кршење пореске дисциплине. Основно знање пореских администратора није било доволјно развијено. Врло сиромашна општа пореска култура наметала је, најпре, стварање једноставних пореских прописа. Брзина којом су пореске реформе морале да буду спроведене условила је, потом, низ проблема које је требало постепено решавати. То је довело до конфузне природе пореских прописа. Било је веома уобичајено да се прописи о одређивању основице пореза мењају неколико пута у току једног пореског периода. Ова чињеница је стварала неизвесност код пореских обvezника и мотивисала их да, на различите начине, покушају да избегну плаћање пореза.⁶

У излагању које следи биће указано на постигнуте резултате пореских реформи у неким земљама у транзицији, и то у појединим сегментима. Наведено ће бити доказ да је значење пореских реформи у нашем

⁶ Видети више: Алена Ванчуррова, Мењање пореских система, Јавне финансије - теорија и пракса у централно - европским земљама у транзицији, уредници Juraj Nemec и Glen Wright, Марга Агенда, Београд, 1999, стр. 205.

амбијенту у претходном периоду више попримало декоративно и декларативно него функционално и делатно значење. Чињеница да је један број земаља на путу реформи испредњачио у односу на Србију има и своју позитивну страну јер омогућава учење на досад прикупљеним искуствима других и избегавање грешака које су биле готово неизбежне за оне који су предњачили у реформским процесима.

2. Искуства неких земаља у транзицији

2.1. Мађарска

Крајем осамдесетих година Мађарска, која се већ дugo постепено реформисала, нагло је убрзала своју трансформацију у вишепартијску демократију и тржишну привреду. Свеобухватна пореска реформа започела је 1. јануара 1988. године.

Биро за порез и финансијску управу (АПЕХ) је установљен 1987. године да би управљао новим системом пореза. Велики део административних пореских функција обављају локални савети, а њима у томе помажу реформе које су се, до данас, кретале у правцу упрошћења пореског система. Знатни напори уложени су у модернизацију АПЕХ-а, а он је постигао напредак у спровођењу основних система и процесура пореске администрације.⁷

1992. године, АПЕХ је реорганизовао своју структуру у функционалном смислу - убирање, ревизија, жалбе, регистрација и услуге обвезничима. Сада АПЕХ има организациону структуру на два нивоа, са државним центром у Будимпешти. Има четири управе (од 1.јануара 1996. год.) у Будимпешти, 19 среских управа које се називају директоратима и 100 филијала по срезовима. Прикупљање информација нужних за централну обраду обавља АПЕХов Институт за компјутерску обраду и пореско рачуноводство.

⁷ Михаљ Хеђе, Студија случаја: Мађарска пореска администрација, Јавне финансије - теорија и пракса у централно-европским земљама у транзицији, стр. 149.

АПЕХ је потпуно интегрисао пореско пословање на српском нивоу, тако да су основне надлежности типичних српских директората – управа: убирање пореза (прихода), жалбе, обрада података и администрација. Једна од новина у организационој структури АПЕХ-а је у томе што се поред традиционалних функционалних организација јавила потреба за "циљно усмереним" приступом ка великим обвезницима, па је као први корак установљен директорат за велике пореске обвезнике у Будимпешти.⁸

Мађарска није достигла фазу признавања или кодификације права пореских обвезника, али је све већа сагласност да пореске обвезнике треба слично третирати и да порески обвезници са сличним изворима дохотка треба да подлежу истим контролним процедурама. АПЕХ има велика овлашћења за тражење информација, али се приватност и повериљивост података пореских обвезника (пореска тајна) поштују.⁹ Информисање пореских обвезника врши се преко представа јавног информисања и преко књижица са објашњењима пореских закона.

Хијерархијска процедура жалбе је на располагању пореским обвезницима који могу да оспоре пореске процене и одлуке. Нема специјализованих пореских судова који би се бавили пореским питањима, па на жалбама ради судије које немају много искуства у овој области.¹⁰

АПЕХ је модернизовао и изградио бољи систем услуга за пореске обвезнике. Задатак службе за пореске обвезнике је у томе да даје тачне и потпуне информације. Пореско особље мора да одговори на сва питања обвезника, а такође постоје и формулари за писану документацију о питањима.

Порез на добит корпорација и порез на доходак физичких лица представљају централне порезе. Уводе се и наплаћују на централном државном нивоу, док локална власт нема никаква овлашћења у односу на наплату ова два облика. Мађарски порески систем афирмише систем "самоопорезивања" пореског обвезника.

⁸ Ibid, стр.151-152.

⁹ Уколико дође до повреде повериљивости података порески обвезник има право да судски гони пореске власти. Терет доказивања је на пореском обвезнику и он мора да докаже да му је акција пореских власти нанела материјалну штету.

¹⁰ Михаљ Хеђе, оп. сит., стр.153

2.2. Бугарска

Систем прихода у Бугарској се не разликује много од других европских земаља. Порески систем садржи исте порезе какви постоје у класификацији пореза ОЕЦД - а.

1998. године донет је Закон о порезу на добит корпорација, а исте године је уведен (установљен) и персонални (синтетички) порез на доходак грађана.

Међутим, постојећи закони су још увек под утицајем драстичног фискализма (опсесивна заокупљеност високим пореским стопама) и нису у вези са регулативном применом пореза. Већина пореских закона је донета "на парче", тако да се они не уклапају у реални порески систем који би био погодан за управљање економским развојем.¹¹

Највећи проблем бугарског пореског система није само одсуство системског приступа опорезивању, већ су то енормни трансакциони трошкови око примене пореског система. Сви ти трошкови су заправо елементи пореског система и узимају се у обзир када се доноси било каква одлука о тржишним трансакцијама. Мада се већина административних трошкова и трошкова поштовања законских одредби не може сасвим прецизно измерити, према неким проценама рачуна се да пословни човек годишње може изгубити месец и по дана у "прегањању" са пореским властима.¹²

Уз помоћ Министарства финансија САД урађен је нацрт Закона о пореском поступку у коме су регулисана питања положаја пореског обvezника у поступку (права и обавезе), овлашћења и одлука пореске администрације, увођења пореског идентификационог броја обvezника (установљење пореског регистра), административне и судске контроле одлука пореске администрације, структуре и надлежности пореске администрације.¹³

¹¹ Сматракалев Гуеоргуи, Студија случаја: Извори прихода у Бугарској, Јавне финансије - теорија и пракса у централно-европским земљама у транзицији, стр.275

¹² Ibid, str. 276-277.

¹³ Вид. детаљније: Tax Procedure Code, US Treasury Tax Advisory Program: Translation from the Bulgarian, Ministry of Finance/Government Bulgaria, 2000.

2.3. Русија

Русија је једна од ретких држава која је започела кодификацију свог пореског права. Тако је 1998. године донет први део новог Пореског кодекса, који је ступио на снагу 1.јануара 1999. године. Њиме су замењени неки стари закони и редуциран је укупан број пореза у систему. Иако је први део кодекса у фази имплементације успех пореске реформе у Русији зависиће умногоме од судбине другог дела кодекса, који треба да садржи детаљна упутства за спровођење општих норми садржаних у првом делу. Неизвесно је да ли ће и када Дума да изгласа овај значајни правни документ.¹⁴

2.4. Хрватска

Поред пореских закона који имају за циљ да порески систем Хрватске учине компарабилним са пореским системима развијених земаља тржишних привреда (у порески систем Хрватске уведен је синтетички порез на доходак грађана, порез на добит корпорација, порез на додату вредност), децембра 2000.године је Заступнички дом Хрватског сабора донео Опћи порезни закон, који уређује питања: начела опорезивања, порескоправног односа, пореског поступка - надлежност, порески акти, пословне књиге и евиденције обvezника, учествовање пореског обvezника у утврђивању чињеничног стања, пореске пријаве, утврђивање пореза, пореска застарелост, правна помоћ у пореским стварима, инспекцијски надзор, плаћање пореза и камата (редовна наплата), осигурање наплате пореског дуга, извршни поступак (принудна наплата) и правни лек (жалба), као и питања пореских прекршаја. Иначе, овај закон предвиђа супсидијарну примену Закона о општем управном поступку Хрватске.¹⁵

¹⁴ Вид. детаљније: Central and East European Tax Directory, IBFD Publications, Amsterdam, 1999, p. 25.

¹⁵ Вид.: Опћи порезни закон Републике Хрватске, Заступнички дом Хрватског сабора, Загреб, 7. децембар 2000. године.

2.5. Република Српска

У Републици Српској је октобра 2001. године усвојен Закон о Пореској управи¹⁶ који садржи одредбе о пореском поступку, али и одредбе материјалног карактера. Реч је о закону чијем је доношењу предходио низ иницијатива и кредитних условљавања од стране међународних финансијских и других организација (ММФ, Светска банка, US Treasury) током 2000. године. Нова пореска администрација (настала уједињењем Финансијске полиције Републике Српске и Републичке управе јавних прихода Републике Српске) добила је три нова специјална сектора: сектор за кривичне истраге и обавештење (у области пореских превара), сектор за контролу великих пореских обvezника и сектор за принудну наплату. При новој пореској управи образован је и сектор за едукацију и помоћ пореским обvezницима. Пореска управа је територијално устројена путем подручних центара а функционална подела је организована путем сектора унутар пореске управе који су максимално специјализовани. Реч је, поред напред наведених сектора и о сектору за инспекцијску контролу малих и средњих бизниса, сектору за обраду података из пореских пријава и остале документације и сектору за информациону технологију.¹⁷

3. Порески систем Србије

Република Србија је својевремено (у саставу СФРЈ) међу првима ушла у транзиционе промене. Више него деценијско задржавање земље у друштвено-економској ситуацији која је била обележена ратовима, санкцијама, потпуном монополизацијом привреде, драматичним смањивањем економске снаге и економских потенцијала, политички недефинисаном територијом и њеним уређењем утицало је на то да се она данас, стицајем наведених околности, налази на зачељу и да последња

¹⁶ Вид.: Закон о пореској управи Републике Српске, Сл. гласник Републике Српске, бр. 51/01.

¹⁷ Миле Банића, Модернизација пореске управе Републике Српске, Финрар бр. 10/2001, стр. 46-48.

улази у транзиционе промене.¹⁸ Велика незапосленост (реална и прикривена) свих фактора производње, велика задуженост (спољна и унутрашња), техничко - технолошка заосталост привреде, још увек висока и ригидна јавна потрошња неповољне економске перформансе Србије значајније повећавају.

Почетком новог миленијума пореска реформа је поново, после неуспешлог покушаја од пре десет година, започета у Србији. Циљ је изградња пореског система који је примерен тржишној привреди. Порески закони требају да створе претпоставке за снажне и позитивне економске промене.

Порески систем и пореска политика Србије биће ефикасни само ако снажно подстичу улагање капитала, инвестиције и извоз - оно без чега нема изласка из рецесије и динамизирања привредних активности, бољег коришћења капацитета, запослености.

Улагање капитала захтева економску, политичку, али и правну сигурност. Правна сигурност подразумева стабилан порески систем, стабилну пореску структуру, порески поступак који обезбеђује законитост и објективност у разрезу, контроли и наплати пореза и искључује арбитрарност и самовољу пореских органа и појединача. Пореска администрација Србије мора бити добро организована, кадровски, информатички и на други начин оспособљена да би била ефикасна, али и носилац културе опорезивања и сарадње са пореским обvezницима.

Компарабилност пореског система Србије са пореским системима развијених земаља још није остварена. И фискална реформа из 1991. године заснивала се управо на постулату да би требало постићи такву компарабилност, како кроз увођење транспарентних пореских облика, тако и кроз политику широко постављених пореских основица праћених ниским пореским стопама.

¹⁸ Република Србија мерено бројем становника (око 10 милиона) и површином своје територије (око 88.000 km²) спада, пре свега, у ред мањих него средњих европских држава. По својој економској снази Србија је на зачељу. Са нешто више од 1.100 \$ (US долара) per capita, Србија је у Европи снажнија само од Републике Албаније (око 800 \$ per capita). Извор података: 2001, Index of Economic Freedom, The Heritage Foundation, Washington and The Wall Street Journal, New York, 2001, p. 67.

1991. године је у порески систем Србије уведен синтетички (глобални) порез на доходак, али је његова примена одлагана све до 1998. године, да би тада био укинут и замењен мешовитим системом опорезивања дохотка грађана. Овај систем је остао и после усвајања нових пореских закона 2001. године и заснива се на цедуларним порезима који погађају поједине врсте прихода, с тим што мали број обvezника (они чији годишњи доходак прелази прописани износ) плаћа и комплементарни годишњи порез на доходак грађана.

Порез на добит корпорација замењен је, у нашем пореском систему, 1996. године порезом на добит предузећа, који за разлику од опције која преовлађује међу чланицама ОЕЦД погађа пословни резултат свих привредних друштава, а не само друштва капитала.

У нашем пореском систему још увек нема ни пореза на додату вредност, чије је увођење иницијално било предвиђено за 1995. годину а потом одложено за 2001. годину, односно 2003. годину. Тиме је, уз Босну и Херцеговину, Југославија (Србија и Црна Гора) данас једина земља у Европи која не примењује порез на додату вредност као облик пореза на промет. У Србији је у примени једнофазни порез на промет у малопродаји.¹⁹

Акцизе у нашем пореском систему нису упоредиве са акцизама предвиђеним европским директивама. Прелазак пореског система Србије на специфичне акцизе није најбоље решење, јер код специфичних акциза (за разлику од *ad valorem* акциза) динарски износи акциза нису аутоматски заштићени од инфлационог дејства.²⁰

Наше опорезивање не само системски (по структури и облицима пореза),²¹ већ и фактички по пореској ефикасности и нивоу пореског оптерећења

¹⁹ Опорезивање деривата нафте се спроводи у производњи, а дуванске прерађевине, алкохолна пића и кафа су подвргнути својеврсном "мини ПДВ".

²⁰ Како би се ово обележје специфичних акциза делом ублажило, по препоруци ММФ-а, у Закону о акцизама је унета одредба која даје овлашћење Влади Републике Србије да тромесечно врши усклађивање динарских износа акциза са стопом раста цена на мало према подацима органа надлежног за послове статистике.

²¹ Порески систем Србије, поред наведених пореза - пореза на доходак грађана, пореза на добит предузећа, пореза на промет (производа и услуга) и акциза чине и порези на имовину (порез на имовину у статичи и порези на имовину у динамици - порез на наслеђе и поклон и порез на пренос апсолутних права), порез на фонд зарада, порез на финансијске трансакције, порези на употребу, држање и ношење добара (порез на употребу моторног возила, порез на употребу мобилног телефона, порез на употребу чамаца, пловећих постројења и јахти, порез на

имовине, прихода и потрошње тек треба да се приближи пореским системима развијених земаља (стварна пореска хармонизација). У значајним размерама присутна сива економија и веома значајни износи неопорезоване, односно недовољно опорезоване економске снаге појединача на једној, и претерано опорезивање порезима на потрошњу на другој страни, неки су од показатеља још увек конзервативног, уско фискалног и недовољно ефикасног државног финансирања.

Порески систем Србије је компликован, тежак за примену и недовршен. Што због сложености материје коју уређују, што због бирократске логике која условљава компликованост законског израза и експанзију подзаконских аката и различитих "мишљења" и "тумачења" које дају управни органи, позитивни порески прописи спадају међу најнепрегледније и најнејасније.

Неразумљивост, сложеност и бројност пореских прописа доприносе стварању неповерења пореских обвезника у пореску власт, у правилност утврђених пореских обавеза, повећавају нездовољство пореских обвезника радом пореског персонала и доводе до додатних спорења између њих и пореских органа.

Правила пореског поступка имају изузетан значај за правилну примену прописа о порезима, заштиту права пореских обвезника од евентуалне самовоље пореских органа приликом утврђивања, контроле и наплате пореза, учвршћивање правне сигурности у области опорезивања, рационализацију и економичност у раду пореских органа, као и за осигурање услова за контролу рада пореских органа.²²

Порески закони Србије регулишу као елементе законског описа пореског чињеничног стања, тако и системске елементе поступка утврђивања и наплате пореза. Поред тога, постоје врло бројни подзаконски акти (уредбе, правилници) које доносе управни органи а тичу се пореског поступка. Неки порески закони поступак утврђивања и наплате пореза уређују врло детаљно, а у другима је то учињено само у

употребу ваздухоплова и летилица, порез на регистровано оружје) и једнократни порез на екстра доходак и екстра имовину стечене искоришћавањем посебних погодности (има наговештаја да ће овај порез бити убрзо укинут).

²² Велики финансијски приручник, главни редактор Миодраг Матејић, Привредни преглед, Београд, 1974, стр. 378-379.

назнакама и достаrudimentарно. Супсидијарно се у пореском поступку примењују и правила општег управног поступка.

Одређени број правила пореског поступка је заједнички за све пореске поступке, независно од тога о ком порезу је реч (општа правила поступка). Посебна правила пореског поступка изражавају специфичности утврђивања и наплате појединих пореских облика. Наведено је добра основа за доношење Закона о пореском поступку који би могао да има два дела: општи и посебни део. Овим законом би се увела пре-гледност у мноштву правних норми које регулишу порески поступак и променила она законска решења која су се у пракси показала као неадекватна, тј. доприносила неефикасности пореског поступка, необјективности у разрезу и погодовала разним манипулатијама. Овакав начин уређивања пореског поступка представљао би, заправо, кодификацију правила о пореском поступку (кодификацију пореског процесног права) а у истом правцу би требало размишљати и када је реч о материјалним пореским нормама (материјалном пореском праву).

Пореску администрацију Србије је потребно доследно реорганизовати према функционалном моделу организације (утврђивање, наплата, контрола) на свим нивоима. Нужно је увести систем самоутврђивања обавезе пореза на доходак и пореза на добит, јер се без овог система не може постићи пореска масовност, односно већи обухват пореских обvezника и економичност у раду пореских органа. Методи пореске контроле се морају у целини побољшати, а такође се мора увести и пореска ревизија. Ово истовремено захтева модернизацију информационог система пореске администрације и увођење пореског идентификационог броја обvezника. Због сигурности обезбеђивања пореских прихода у центру пажње би требало да буду "велики" порески обvezници. Поступак опорезивања "малих" пореских обvezника, као и поступак утврђивања и наплате пореза у целини морао би се поједноставити.

Закључак

Пореске реформе које се спроводе у ЗУТ и чији је циљ изградња пореског система који одговара тржишној привреди биле су крајње неопходне и део су привредних реформи и транзиције у коју су ове

земље закорачиле. Транспарентан порески систем је у њима важан и са становишта остваривања принципа законитости и из економских разлога. Неопходан услов за привлачење страног капитала јесу разумљиви порески прописи и порески поступци упоредиви са онима на које је страни инвеститор навикао у својој земљи или у другим земљама у којима је претходно обављао своју активност.

У транзиционим друштвима се постижу различити резултати. Савршених пореских закона нема: има само бОльих и горих закона, оних који се више или мање примењују. Стварност коју порески закони уређују је комплексна и динамична, стручна знања о порезима су често мала а економски интереси велики, што заједно, много пута, делује као битан фактор, не само приликом предлагања и усвајања пореских закона, већ и приликом њихове примене (порески поступак). Проблеми за транзиционо друштво ће сигурно бити велики ако се порески закони остварују у свом неостварењу или се не примењују на исти начин према пореским обvezницима.

Интерес је сваке ЗУТ да својим пореским системом и избраним моделом организовања пореске администрације оствари бољу ефикасност и економичност пореског поступка, као и већу сагласност пореских обvezника у испуњавању обавеза. Тиме ће број приговора и жалби на рад пореских органа бити мањи, што истовремено значи заштиту интегритета пореског система.

Политичари су склони да пореске приходе траже тамо где их је најлакше добити - на линији најмањег отпора (потрошни порези). Управо зато се ставови науке често сукобљавају са силама и интересима који настоје да пореску политику формулишу тако да фиск најједноставније дође до средстава не водећи рачуна о другим иtekако значајним захтевима. Оно што је битно за свако друштво у транзицији је то да порески систем и порески поступак не смеју да буду постављани апстрактно без узимања у обзир прилика које владају у том друштву.

Богато и скupo плаћено искуство ЗУТ које су у транзиционом процесу испред Србије је добар материјал из кога се могу извучи адекватне поуке с обзиром да Србији суштинске реформе тек предстоје. Наше заостајање нам даје прилику да избегнемо оне грешке, заблуде и лутања које су имале друге ЗУТ.

Marina Dimitrijević, LLB
Junior Teaching Assistant

TAX SYSTEM IN TRANSITION COUNTRIES

Summary

The paper renders the results of the tax reforms enforced in some transition countries. The author has provided a review of the tax system in Serbia, analyzing some of its peculiarities and indicating to possible courses of further development.

The developed market economy, being the aim of the countries in transition, requires a stimulating, safe and stable tax system including synchronized tax procedure and an efficient and non-corruptive tax administration. Implementation of the new tax system in transition countries does not only imply creating a set of new tax regulations, but also making provisions for tax-department employees' training (education) and also providing for the necessary financial and technical support. Tax system regulations have to be intelligible, well-defined and easily applicable. The creation of tax system must take into account the feasibility of the economic environment alongside with the social and political situation. It is necessary to develop permanent relations with tax-payers in order to gain their confidence in tax authorities, but also to make oneself a partner who can be very strict in demanding the payment of tax duties. However, a sensible partner ready to make compromises proves to be indispensable.

Key words: *transition countries, tax system reforms, tax system in Serbia.*

