

---

# ПРИКАЗИ

---

*Јована ПОПОВИЋ, LL.M\**  
пореско одељење LeitnerLeitner

**Светислав В. Костић**  
***Међународно опорезивање у доба анксиозности***  
Правни факултет Универзитета у Београду, Београд, 2019.

Међународно опорезивање је тема која је, сама по себи, дуго актуелна. Сложеност проблема који прате међународно опорезивање је у овој књизи посматрана са једног потпуно другачијег, помало неконвенционалног становишта. Наиме, аутор се у овој књизи, између осталог, бави феноменом покретљивости компанија, али и становништва. Не само да те феномене разматра са пореског аспекта, већ својим познавањем историје, културе, па и менталитета (нарочито српског) народа, све ове проблеме разматра на један суштински другачији начин. Често се аутор у овој књизи позива на неке историјске догађаје, па чак и епске песме, чиме заправо показује колико је питање опорезивања суштински важно за унапређење друштва, а понекад и за његов опстанак.

У **уводним разматрањима**, аутор најпре ограничава предмет истраживања на непосредне порезе, односно порез на доходак, на добит и на имовину који се јављају у ситуацијама које укључују територију више од једне државе. Аутор се потом присећа настанка српског међународног пореског права 1991. године и дели своје подељене утиске о тадашњим законима. С једне стране, аутор признаје творцима ове

---

\* Електронска адреса аутора: [msjovanapopovic@gmail.com](mailto:msjovanapopovic@gmail.com).

ране у Србији да су се прилагодили најнапреднијим тржишним привредама, док са друге стране истиче да приликом израде тадашњих закона аутори нису имали дилема у погледу пореско-политичких избора.

Аутор отвара једно суштински важно питање – питање друштвене неједнакости, које све више доводи до исељавања становништва. Управо та покретљивост, односно лака промена места настањивања доводи и до других проблема. Између осталог, тиме се нарочито олакшава да „порески обвезник и порески објект постају неухватљиви“. Аутор анализира чувени случај компаније „Епл“ (*Apple*). Овај случај је нарочито интересантан стога што ниједна од јурисдикција, што на први поглед звучи невероватно, није била заинтересована да опорезује компанију. Конкретно, мотиви Ирске су свакако били оријентисани ка користима које је та држава имала, те то није био „пријатељски“ чин. Наиме, јурисдикције се из различитих мотива – привлачење инвестиција, отварање радних места итд., опредељују да не опорезују мултинационалне корпорације.<sup>1</sup> Аутор на овом месту даје себи за задатак да у књизи одговори на питање зашто је опорезивање неопходно и под којим условима интерес опорезивања превазилази интерес појединачне суверене државе да тај порез не наплати.

Књига је подељена на четири дела, од којих се сваки бави одређеним покретом становништва. Први део је посвећен одласку и старењу. Аутор се на првом месту осврће на кретање становништва од 1991. године до данас, у којем су „милиони наших суграђана потражили или траже бољи живот у неким другим, богатијим друштвима“. Као илустрацију, аутор презентује депопулацију Румуније и Бугарске, а затим је пореди са ситуацијом у Србији, која се суочава са одливом, старењем и опадањем становништва. Додатни проблем, по мишљењу аутора, представља чињеница да, иако је пад у годишњем броју рођене деце у Србији далеко мањи од пада броја у Европској унији, Србија тај резултат не може ублажити новим мигрантима. Насупрот томе, одлазак српског становништва помаже подмлађивању становништва Европске уније. Аутор истиче да порез не може бити одговор на оваква друштвена дешавања, те би адекватно решење за њих подразумевало следећа три основна пореска корака:

- 1) промену пореске политике када је у питању третман пензија;
- 2) промену пореске политике, односно њено доношење у погледу третмана дознака из иностранства;

---

1 Више о облицима државне помоћи која има за циљ привлачење инвеститора вид. Гордана Илић Попов, „Подстицаји улагању у српску привреду“, *Право и привреда*, бр. 7–9/2019, 186–199.

- 3) увођење мера за подстицање повратка исељених, односно за настањивање радноспособних странаца.

Када је реч о промени пореског третмана пензија у Србији, аутор истиче важност овог питања стављањем у перспективу проценат људи којима је пензија кључни извор прихода и принцип по којем су пензије изузете од опорезивања, као последица одлуке Уставног суда из 1993. године, чији је став, барем у погледу пензија које се остварују по основу права из обавезног пензијског и инвалидског, односно војног осигурања оставио утицај и на тренутни Закон о порезу на доходак грађана (иако се релевантне одредбе из важећег Устава значајно разликују од одредаба тада важећег Устава). Тако, аутор закључује да „у постојећем српском правном окружењу не постоје било какве правне препреке да се поново уведе опорезивање пензија које се остварује по основу обавезног социјалног осигурања“, као и да порескоправни аргументи који су тада наведени у представци Уставном суду данас нису валидни. Аутор даље изражава сумњу да је основни разлог за изузимање пензија из опорезивања „снага пензионерског бирачког тела“. На крају, аутор аргументовано истиче да је неопходно изменити овакав приступ, те да би опорезивање ограниченог броја пензија које прелазе одређени износ утицало и на смањење одлива радноспособног становништва, те на општи привредни раст.

У даљој анализи пореског третмана пензија, аутор се фокусира на међународно опорезивање пензија. Велики број српских држављана ће сада, али и у будућности, остварити право на пензију у иностранству, а касније ће се преселити у Србију, у којој ће постати порески резиденти. С тим у вези, аутор поставља питање тумачења одредбе по којој су пензије изузете од опорезивања, нагињући ка тумачењу да су пензије по основу обавезног пензијског осигурања изузете од опорезивања, независно од државе из које се пензије исплаћују, али оставља простор и за другачије тумачење, које би подразумевало и да су пензије по основу обавезног социјалног осигурања из Србије изузете, док су пензије по основу обавезног осигурања из иностранства опорезиве, које аутор критикује с освртом на супротност оваквог тумачења са аспекта две основне слободе предвиђене правилима Европске уније – слободом кретања људи и слободом пружања услуга. Додатно, аутор истиче и разлику између пореске политике Србије, садржане у српском Моделу уговора о избегавању двоструког опорезивања, који начелно додељује право опорезивања пензија држави резидентности, и конкретно закључених уговора у којима је у одређеним случајевима то право додељено држави извора.

Конечно, први део књиге аутор завршава анализом пореског третмана дознака из иностранства, које су поред опорезивања саме потрошње опорезиве и порезом на поклон. Међутим, опорезивање је релативизовано због прописаних изузетака у погледу поклонопримаца и износа поклона, као и због обичаја избегавања пријављивања прихода по овом основу. Аутор истиче да се са исељавањем младих људи из Србије доводи у питање систем социјалне заштите заснован на међугенерациској солидарности и истиче парадокс у којем „порески обвезници сиромашних држава субвенционисху како исељенике у богата друштва, тако и сама та друштва“. С тим у вези, аутор износи предлог новог приступа опорезивању дознака, односно поклона из иностранства, који се, пре свега, односи на повећање пореске стопе, прогресивно опорезивање, сужавање прописаних ослобођења и прописивање обавезе банака да обрачунају, обуставе и уплате овај порез. Свестан могућности за избегавање овог пореза избегавањем формалних токова, аутор предлаже да се увођење овог пореза врши у фазама, односно да се у почетку уведе порез од 2,5%, а да се временом, „ослањајући се на технолошки развој, побољшане могућности – како унутрашње, тако и прекограничне контроле и праћење токова новца“, постепено увећава пореска стопа. Конечно, аутор разматра могућност да Србија, као и друге земље које се налазе у сличној ситуацији, уведе третман који се ослања на Балвагатијев „порез на одлив мозга“, те земљама у које се њени држављани селе предложи да признају као порески кредит порез на дознаке који се шаље у земљу порекла лица, као и да пребаце одговарајући ниво прихода прикупљених по основу пореза на доходак, односно доприноса за обавезно социјално осигурање које је страна држава прикупила од српских исељеника, умањен за износ претходно поменутог пореског кредита.

**Други део књиге** посвећен је доласку и подмлађивању становништва. Аутор се на почетку осврће на „културу одласка“. Наиме, неки од најчешће навођених мотива за одлазак јесу недостаци политичког система, неправични друштвени односи и сл. Међутим, аутор сматра да је парадоксална ситуација да грађани често одлазе у земље које такође не могу да се похвале правичним друштвеним односима или добрим политичким системом, те је чест случај да наши грађани и тамо имају „другоразредни положај“. Аутор сматра да треба размишљати о мерама којима би се привлачили повратници, али и радноспособни странци, јер постоје назнаке да су управо неке од мера привлачења квалификоване радне снаге које су спроводиле богатије државе допринеле тој „култури одласка“. Пре излагања самих мера, аутор се осврће на уобичајене замерке које се могу упутити пореским подстицајима за привлачење радне снаге, те закључује да се у случају Србије могу одбацити, односно

да би било вредно барем покушати. Аутор истиче кључне дилеме које постоје приликом моделирања подстицаја – коме пружити подстицај, у ком облику га пружити и како обезбедити да подстицај не води дискриминацији домаћег становништва. Прва предложена мера била би признавање нормираних трошкова у висини одређеног процента уговорене бруто зараде новозапосленим досељеницима током пет година, који у најмање протекле две године нису боравили у Србији (у вези са пресељењем у Србију), а који би омогућио српским послодавцима да потенцијалним запосленима обезбеде веће зараде, те да тиме постану конкурентнији на глобалном тржишту рада. Овај подстицај би се примењивао на радна места код српског послодавца која су такве природе да за њима постоји потреба која се не може лако задовољити на тржишту рада, и стога се на првом месту пита како објективно одредити да ли је радно место такве природе, и као предлог износи висину зараде – конкретно, бруто зараде веће од три просечне бруто зараде исплаћене у Србији. Даље, поставља се питање ко ће сносити трошкове доприноса и питање дискриминације домаћег становништва. Аутор као решење за оба проблема нуди уређивање подстицаја нормираним трошковима и временско ограничење. Након математичког приказа практичног утицаја овог подстицаја, аутор подсећа да би у складу са овим подстицајем било потребно уређивање административних питања, пружање олакшица на увоз коришћених предмета домаћинства и усаглашавање имиграционих прописа. Недостаци предлога су, по мишљењу аутора, то што подстицај не обухвата све категорије које су Србији потребне (пре свега, младе држављане који су напустили земљу ради школовања у иностранству, а нису испунили услов да најмање две године нису живели у Србији, а са друге стране пружа погодности онима које није потребно привлачити – запосленима мултинационалних корпорација који су упућени на рад у друга друштва у оквиру групе).<sup>2</sup> На крају, аутор излаже и сам текст норме којом би се овај подстицај увео у српске пореске законе. Као другу меру, аутор предлаже изузимање од опорезивања капиталних добитака по основу увећања имовине (акција) до којег је дошло пре пресељења у Србију, а која би као набавну вредност акције одређивала мању између тржишне вредности акција на дан који се може сматрати даном поновног настајења у Србији и стварне набавне вредности.<sup>3</sup>

2 Више о пореском третману прихода запослених упућених на рад на територији Републике Србије вид. Светислав Костић, „Порески третман прихода које остваре упућени запослени по основу свог рада који обављају на територији Републике Србије“, *Право и привреда*, бр. 9–12/2008, 116–125.

3 Више о анализи решења српског права и проблемима опорезивања пореза на капитални добитак вид. Миња Ђокић, „Опорезивање капиталних добитака физич-

**Трећи део књиге** посвећен је дигиталним номадима и илузијом резидентства. У околностима где је резидентство, као традиционална везивна тачка за опорезивање, постало врло лако променљиво, потребно је пронаћи прави одговор на такву појаву, при чему пореско право није усамљено у том погледу. Дакле, данас је практично могуће одређене делатности обављати било где. Када је реч о пореским аспектима појаве дигиталних номада, аутор истиче да дигитални номади представљају изазов за међународно пореско право, јер се пореско резидентство, када су у питању физичка лица (уз познате изузетке који везују пореско резидентство за држављанство), везује за дужину боравка на одређеној територији, уз додатне критеријуме, попут пребивалишта, средишта пословних активности, места у којем се одвија породични живот итд. Ови критеријуми свакако нису подобни за адекватно одређивање пореског резидентства дигиталног номада, што аутор илуструје примером у којем се јасно види да одређивање пореског резидентства једним архаичним критеријумом доводи до резултата који није у складу са принципом опорезивања по принципу порекла, али ни опорезивања по принципу дестинације. Аутор истиче да ће дигитални номади „све више постајати изазов за пореске системе широм света“, те да се већ сада може закључити да би „захтевање неког облика квалификованог пореског резидентства физичких лица за потребе права на коришћење погодности уговора о избегавању двоструког опорезивања имало смисла.“ Као предлог пореских мера које би Србија могла да уведе, аутор износи могућност озакоњења стварности, односно прописивање „изузимања дохотка нерезидената који су остварени током боравка резидента на територији Србије, под условом да је он остварен од налогодаваца који не обављају делатност у Србији, односно у вези са налогодавчевим пословањем које се обавља изван њене територије.“

Мада држављанство и пореско резидентство нису идентични критеријуми, њихова веза је ипак чврста. Иза стицања, односно промене држављанства се често крију и пореске побуде. Неретко се имућни обвезници опредељују за јурисдикције које им пружају (изузетно) повољан порески режим. То је, примера ради, случај са Великом Британијом, у којој су пореске обавезе ограничене на доходак који има извор на територији Велике Британије, односно у случају дохотка који је остварен ван ње – на део који је унет у Велику Британију. Уз то, значајна околност је заштита коју пружају уговори о избегавању двоструког опорезивања. Са друге стране, то је изузетно неповољно за неке државе, као што је Србија, које на тај начин „губе“ своје најбогатије чланове друштва. Аутор закључује да је време да државе попут Србије

---

ких лица у Републици Србији“, *Право и привреда*, бр. 7–9/2018, 46–65.

„поведу рачуна о својим интересима и размотре да ли да се супротставе отвореном привлачењу најимућнијих од стране других држава или да, пак, покушају да и оне узврате истом мером и да им се прикључе.“ У својој анализи, аутор истиче да би привлачење најбогатијих људи било за Србију илузорно, јер се не може такмичити са одређеним бројем држава, а истиче и да би такво привлачење потенцијално било и штетно, јер би могло довести до већег раслојавања друштва и већег значаја „оних аспеката наше свакодневице који служе увесељавању гостију из иностранства“. Стога, аутор предлаже мере отпора програмима за привлачење имућних појединаца кроз нуђење држављанства и/или дозвола сталног боравка и пратећих пореских погодности. Из угла примене уговора о избегавању двоструког опорезивања, аутор се осврће на тест главног циља трансакције или аранжмана који је уведен у већину уговора о избегавању двоструког опорезивања усвајањем мултилатералног инструмента, те истиче да уколико појединац стекне пореско резидентство коришћењем посебних погодности које нису на располагању обичним резидентима, то стицање треба сматрати аранжманом који је имао као један од основних циљева коришћење погодности уговора о избегавању двоструког опорезивања. Аутор једноставним примером показује да се пореским планирањем може у потпуности избећи опорезивање. Као решење, аутор предлаже порезе на изласку, како би се омогућило касније опорезивање капиталних добитака који се остварују након промене резидентства и одредбу којом се физичко лице које престане да испуњава критеријуме за пореско резидентство у Србији, а оствари у јурисдикцији у којој је пореско оптерећење ниско у поређењу са оним у Србији, или у којој он има право на порески третман који се разликује од општег режима, сматра пореским резидентом Србије наредних 10 година. По угледу на прописивање листе јурисдикција са преференцијалним пореским системом из Закона о порезу на добит правних лица, министарство надлежно за послове финансија би требало да прецизира које су то јурисдикције. Такође, пореском обвезнику би се остављала могућност да буде ослобођен овог продуженог резидентства уколико Пореској управи докаже да промена резидентства није заснована на пореским мотивима. Додатно, аутор истиче да се ове две мере међусобно не искључују, као и да постоји простор да се одредбе о продуженом пореском резидентству уведу ретроактивно, уз истовремено проширивање права на порески кредит за порез плаћен у држави извора и држави новог пореског резидентства.

Последњи, **четврти део књиге**, се односи на друштвену неједнакост и порез на наслеђе и поклон. Аутор се најпре осврће на велики јаз између најбогатијих и најсиромашнијих слојева друштва. Србија је данас изразит пример постојања таквог јаза. Осврћући се на српску прошлост, у

којој су управо људи из сиромашних слојева дали значајан допринос развоју српске науке, културе и уопште српске државе, аутор закључује да смо се „постидели блата опанака наших сељачких предака“, те заборавили ко је заправо стекао оно што данас имамо. Суштина јесте у томе да није сама неједнакост проблем, већ је она проблем уколико се не за-снима на чињеници да нису сви имали исти допринос, односно да су неки радили и допринели више од других. Супротно уверењима, Србија некада јесте била својеврстан рај за сиромашне, али се чини да то данас није случај и да се шансе не пружају по заслуги, већ по неким другим критеријумима, који нису прихватљиви. Иако је порез на доходак у фокусу при анализи друштвене неједнакости, аутор истиче да порез на наслеђе и поклон може имати веома значајну корективну улогу, јер су управо наслеђе и друге погодности које имају деца имућнијих предака један од извора те неједнакости. Аутор детаљно анализира постојећи оквир опорезивања наслеђа и поклона, одговарајући на питања на шта се плаћа порез на наслеђе и поклон у Србији, ко је дужан да плати овај порез и колико може да износи пореско оптерећење по основу овог пореза у Србији. Аутор критикује приступ по коме се опорезује наслеђе, односно поклон који се састоји од права својине и других права на непокретности која подлежу порезу на имовину, и која се налазе на територији Републике Србије, док наслеђивање, односно поклон који се састоји у правима на непокретности која се налази ван Србије не подлеже овом порезу, као и приступ по коме се не опорезује наслеђивање нових моторних возила, пловила, ваздухоплова, удела у правном лицу и хартија од вредности. Додатно, аутор критикује и ослобођење од пореза наследника првог наследног реда, супружника и родитеља и ослобођење пореза на поклон поклонопримаца првог наследног реда и супружника, као и ниске пореске стопе. Аутор предлаже решење које има за циљ управо ублажавање друштвених неједнакости. Пре самог решења, аутор образлаже да има смисла подстицати добротинство између људи само ако та давања имају хуманитарни карактер, односно ако су учињена за потребе лечења, преживљавања, постизања иоле прихватљивих услова живота, школовања, отпочињања заједничког живота младих и подизања породице. Даље, аутор предлаже праг од пола милиона евра који улази у „свети забран односа између родитеља и деце“, и који не би био опорезив уколико долази од родитеља деци и знатно ниже неопорезиве износе уколико давања иду од деце ка родитељима, односно ужи круг пореских олакшица за поклоне у другим случајевима. Додатно, наслеђе и поклон је потребно различито третирати, иако ће неспорно постојати јака веза између два пореска облика. Осим у случају постојања изузетних разлога, нема разлога да се одређени облици имовине изузму од опорезивања, док постоје јаки разлози за увођење прогресивних по-



реских стопа и да предмет опорезивања буде наслеђе, односно поклон примљен од стране српског оставиоца, односно поклонопримца. Предложени систем аутор критикује из угла потенцијалног утицаја на привредну активност, који аутор сматра неоснованим, и из угла могућности за избегавање описаног приступа, те предлаже да се приступ употпуни антиевазионим нормама.

У **закључним разматрањима**, аутор се осврће на целисходност постојања система међународног опорезивања, јер такав систем подразумева да се државе у одређеним случајевима одричу користи, односно каткад раде и на своју штету зарад „општег добра“. Такав систем подразумева и једну моралну и етичку компоненту, што се добро илуструје кроз пример опорезивања мултинационалних компанија – праведно је, правично и морално да они барем једном плате порез. Ипак, аутор се оправдано пита да ли Србија, имајући у виду стање и околности у каквим се налази, треба да буде та која ће „прва повући ногу“. Јединствени режим опорезивања, према аутору, може постојати само ако за њиме постоји потреба, ако служи интересима свих становника планете, односно уколико постоји нека опасност која их све у већој или мањој мери угрожава. Аутор не заговара у том погледу „себичност“, али оправдано поставља питање који изазов испуњава те услове и тиме оправдава постојање таквог система.

Да закључимо, књига „Међународно опорезивање у доба анксиозности“ професора Светислава Костића је штиво које завређује пажњу, и то не само због стручности аутора у области пореског права, већ што је подобна да покаже колико је право повезано са многим аспектима живота. Са друге стране, аутор се не либи да критички посматра одређене феномене. Наиме, аутор врло аргументовано образлаже на који начин етичка и морална компонента могу утицати на опорезивање, али и који су домашаји система у коме су ти разлози доминантни, односно када су заправо довољно оправдање да се такав систем постави. Посебно је значајно што аутор има храбрости да говори о нечему што су за модерно српско друштво и државу велики проблеми – друштвена неједнакост, исељавање (квалификованог) становништва, неједнаке шансе и сл. Аутор, притом, нуди могућа решења како да се неки од ових проблема уз помоћ (не и искључиво) пореских мера превазиђу. Јачина аргументације и критички, и то врло оригинални, приступ је свакако оно што је посебна вредност ове књиге.

### Коришћена литература

Ђокић Миња, „Опорезивање капиталних добитака физичких лица у Републици Србији“, *Право и привреда*, бр. 7–9/2018.

Илић Попов Гордана, „Подстицаји улагању у српску привреду“, *Право и привреда*, бр. 7–9/2019.

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