

**НАУЧНО ИСТРАЖИВАЧКИ ПРОЈЕКАТ**  
**“Правни аспекти савремених друштвених кретања у Републици Србији” -**  
**за период 01.01.2019. – 31.12.2021. године**

---

---

***Издавач***

Универзитет у Приштини са привременим седиштем у Косовској Митровици,  
Правни факултет

***За издавача***

Проф. др Душанка Јововић, декан

***Главни и одговорни уредник***

Проф. др Јелена Беловић, руководилац пројекта

***Секретар пројекта***

Проф. др Страхиња Миљковић

***Уређивачки одбор***

Проф. др Душанка Јововић

Проф. др Владимир Боранијашевић

Проф. др Олга Јовић Прлаиновић

Проф др Дејан Мирковић

Доц. др Бојан Бојанић

Доц. др Здравко Грујић

***Технички уредник***

Младен Тодоровић

***Дизајн корица***

Кварк Краљево

***Штампа***

Кварк Краљево

***Тираж:***

50 примерака

**ISBN 978-86-6083-067-0**

---

**Штампање овог зборника помогло је Министарство просвете, науке и  
технолошког развоја Републике Србије**

---

Др Сузана ДИМИЋ\*

336.225.66  
331.572.4(497.11)

## ПОРЕСКИ ПОДСТИЦАЈИ ЗА ЗАПОШЉАВАЊЕ У СРБИЈИ

**Апстракт:** Уочавањем потребе решавања незапослености, као једним од важнијих проблема са којим се сусрећу савремене државе, наметнуло се предузимање мера и у домену пореске политике. Како фискално оптерећење рада утиче на потражњу за радном снагом, заједничка одлика различитих пореских погодности које се срећу у савременим пореским системима јесте да се путем смањења пореза на зараде и ослобођењем од доприноса за обавезно социјално осигурање утиче на повећање броја нових радних места.

Незапосленост у Србији представља велики економски и социјални, али и демографски проблем због великих миграционих кретања у иностранство у потрази за запослењем. Стварање повољног амбијента за запошљавање у Србији праћено је увођењем неколико пореских олакшица за запошљавање. Очита је намера законодавца да путем пореског растерећења рада утиче на тражњу за радном снагом.

**Кључне речи:** *порески подстицаји за запошљавање, порез на доходак, доприноси за обавезно социјално осигурање, пореска политика*

### 1. ФИСКАЛНО ОПТЕРЕЋЕЊЕ РАДА

Проблем незапослености у већој или мањој мери присутан је у готово свим државама света, условљен њеним материјалним могућностима, стањем у привреди, историјским наслеђем, географским положајем и сл. Његово решавање је актуелно како на нивоу националних политика држава тако и у оквиру регионалних заједница, попут Европске Уније ( у даљем тексту: ЕУ ), разних међународних организација. Преко националних институција надлежних за проблематику запошљавања пружају се различити програми за отварање нових радних места, док се на надржавним нивоима доносе разне препоруке и смернице за вођење политике запошљавања. Уочавајући утицај фискалног оптерећења рада на потражњу за радном снагом, а тиме посредно и на запошљавање, финансијска теорија и савремена пореска пракса се залажу за примену пореских подстицајних мера. Оне су усмерене

---

\* Доцент, Универзитет у Приштини са привременим седиштем у Косовској Митровици, Правни факултет, [suzana.dimic@pr.ac.rs](mailto:suzana.dimic@pr.ac.rs)

на смањење пореза на зараде и смањење или ослобађање од доприноса за обавезно социјално осигурање.

Сва фискална давања којима се оптерећује рад називају се пореским клином (*tax wedge*), јер представља својеврстан "клин" између трошкова радне снаге и прихода које добија запослени. Показује удео пореза и доприноса (изражених у проценту) у трошковима радне снаге. Пореске реформе у протеклом периоду имале су за последицу промене у пореској структури. Дошло је до смањења пореза на доходак од рада, али не доприноси за обавезно социјално осигурање, који нису пратили тај тренд, напротив дошло је до њиховог повећања.<sup>1</sup> Пошто погађају мање мобилну пореску основицу мање су подложни пореској конкуренцији.<sup>2</sup>

У савременим државама за опорезивање зарада користи се РАУЕ техника плаћања пореза на доходак, која подразумева обавезу исплатиоца прихода да приликом сваке исплате обрачуна и плати порез (појављује у улози тзв. пореског платца). Поред тога, као обвезник једног дела терета за плаћање доприноса за обавезно социјално осигурање обично је законом одређен послодавац. Међутим, правна расподела пореског терета се разликује од економске, због пореске инциденце.<sup>3</sup> Наиме, један од микроекономских ефеката опорезивања представљају тзв. ценовни ефекти. То је реакција пореског обвезника у ситуацији када порез мора да плати, али порески терет преваљује на друго лице покретањем поступка усклађивања на тржишту, променом цена производа (фактора производње).<sup>4</sup> Преваљивање пореза одвија се кроз следеће фазе: перкусија, реперкусија (преваљивање у ужем смислу) и инциденца. Прва фаза је перкусија када је одређен порески обвезник, односно лице које дужно да плати порез. У другој фази, реперкусији, то лице успева на порески терет превали на друго лице, на пример, повећањем цена својих производа. Инциденца представља фазу у којој не постоји могућност за преваљивање пореског терета на друго лице, те ће лице које није успело да даље превали терет на неко друго лице сносити порески терет ( појавиће се у улози пореског дестинатора ). Код посредних пореза (као што су порез на додату вредност (ПДВ) и акцизе ) постоји претпоставка да ће порески терет у крајњем сносити потрошач, јер су у цени производа и услуга које плаћа урачунати. Након инциденце порески

---

<sup>1</sup> Наведено према: Jeffrey Owens, *Fundamental Tax Reform: an International Perspective*, OECDs Centre for Tax Policy&Administration, Paris, National tax journal, Vol LIX NO1, 2006, 136.

<sup>2</sup> Vito Tanzi, *Globalization, tax competition and the future of tax systems*, IMF Working Paper 96/141, 19.

<sup>3</sup> Милева Анђелковић, *Јавне финансије и финансијско право*, Правни факултет у Нишу, 2018, 131.

<sup>4</sup> Дејан Поповић, *Наука о порезима и пореско право*, Београд, 1997, 327.

обвезници ће покушати да врате своје економске позиције пре опорезивања, променама у својим одлукама. Промене у једном делу привреде ланчано изазвати промене у другим деловима привреде. Тако инцидент доводи до серије ланчаних реакција у привреди, које представљају дифузију пореза.<sup>5</sup>

У зависности од односа на тржишту радне снаге, као и других околности, настаће стварна расподела пореског терета пореза на приходе од рада. У ситуацији преваљивања пореског терета на запослена лица тада ће ефекте производити на страни понуде радне снаге у виду избора између два добра: слободног времена и укупне потрошње добара и услуга. Јављају се ефекат дохотка и ефекат супституције, који делују у супротним правцима. Ефекат супституције подстиче запослено лице да мање ради, тј. да има више слободног времена, али се његова потрошња смањује. Доходовни ефекат подстиче га да више ради.<sup>6</sup> У случају повећања пореза, ефекат дохотка тако делује да стимулише појединца да ради више како би доходак који му преостане након опорезивања био исте висине као пре повећања пореза.<sup>7</sup> У ситуацији када порески терет сноси послодавац онда ће фискално оптерећење рада имати ефекте, преко трошкова рада које има послодавац, утицати на тражњу за радном снагом. Бруто зарада запосленог, која се састоји од нето зараде, пореза на зараде и доприноса за социјално осигурање (које плаћа запослени и послодавац), представља трошак рада. Ниже фискално оптерећење рада ствара ниже трошкове рада.<sup>8</sup>

## 2. ПОРЕСКЕ ОЛАКШИЦЕ ЗА НОВОЗАПОСЛЕНА ЛИЦА У ПОРЕСКОМ ЗАКОНОДАВСТВУ СРБИЈЕ

Системом пореза на доходак грађана у Србији обухваћено је и опорезивање прихода од рада. Тако се као порески обвезници пореза на зараде јављају она лица која остварују примања по основу радног односа (као и накнаде и друга примања која физичка лица остварују обављањем привремених или повремених послова на основу уговора закљученог са послодавцем или преко омладинске или студентске задруге). Пореску основицу чине зараде и друга примања остварена по основу радног односа, укључујући и сва додатна примања ( fringe benefits ), као што су примања у облику бонова, новчаних потврда, робе, чињењем или пружањем

---

<sup>5</sup> Горан Милошевић, Наташа Голубовић, Пореска инцидент, *Култура полиса, год. VIII (2011), бр.15, (305-316) 307-308.*

<sup>6</sup> Stiglitz, J., *Ekonomija javnog sektora*, Ekonomski fakultet Beograd, 2004, 545.

<sup>7</sup> *Ibid*, 765.

<sup>8</sup> Хасиба Хрустић, *Пореско оптерећење рада у државама чланицама ЕУ и у Србији, Право и привреда 7-9/2010, 553.*

погодности, на пример, коришћење службеног или другог возила у приватне сврхе и сл. Пореска стопа је пропорционална и износи 10%.

Важећим законом прописане су пореске олакшице за новозапослена лица, која се примењују за све запослене, независно од година старости.<sup>9</sup> Послодавци који запосле ново лице имају право на повраћај дела плаћеног пореза на зараду за то лице закључно са 31. децембром 2020. године. Право на пореску олакшицу ће остварити само под условом да се ради о лицу које је пре заснивања радног односа код тог послодавца било пријављено у Националној служби за запошљавање као незапослено лице без прекида најмање 6 месеце, односно, ако је лице које се сматра приправником тај период је 3 месеца.<sup>10</sup> Да је намера законодавца да подстиче запошљавање у приватном сектору може се закључити из одредбе којој је прописано да прав ову пореску олакшицу немају државни органи и организације, као и остали буџетски корисници. Ова пореска олакшица не представља пореско ослобођење, зато што пореског обвезника не ослобађа у потпуности своје пореске обавезе. Он ће имати право на повраћај дела плаћеног пореза на зараде у зависности од броја новозапослених лица. Такође, послодавац има право на повраћај дела плаћених доприноса за обавезно социјално осигурање

---

<sup>9</sup> Према пореским одредбама која су била на снази у једном од протеклих периода (у периоду од прве реформе 90-тих година 20. века па до данашњих дана биле су присутне бројне промене прописа, као и лутања у пореској политици опорезивања зарада) постојала је пореска погодност за запошљавање посебних категорија лица. Одредбама тада важеће уредбе (једна од примера лоше пореске праксе у Србији да се подзаконским актима регулише материја коју треба регулисати законом) послодавцима из приватног сектора одобрavano је субвенционисање пореза и доприноса за обавезно социјално осигурање за запошљавање две категорије запослених, лица старија од 45. година и лица млађа од 30. година. Услов за ову субвенцију био је да се ради новозапосленим лицима, односно да та лица најмање 6 месеци без прекида нису била у радном односу, као и да послодавац не смањује број запослених у периоду трајања субвенције. Ова пореска олакшица је била временски ограничена, јер се могла користити у периоду од 12 месеци или док траје радни однос на одређено време. Састојала се у ослобађању плаћања пореза на зараде овим лицима, док су се доприноси за обавезно социјално осигурање плаћали из буџета, односно из средстава намењених за трансфер Републичком фонду за пензијско и инвалидско осигурање (Уредба о подстицању запошљавања ("Сл.гласник Р Србије", бр.32/11 и 34/11").

<sup>10</sup> Чл. 21v ст.1 и 2. Закона о порезу на доходак Републике Србије ("Сл.гласник РС", бр.24/01, 80/02, 135/04, 62/06, 31/09, 44/09, 18/10, 50/11, 91/11, 93/12, 114/12, 47/13, 48/13, 108/13, 57/14, 68/14, 5/15, 112/15, 5/16, 7/17, 113/17. 7/18, 918, 4/19, 86/19 и 5/20 (у даљем тексту: ЗПДГ)).

на терет запосленог и на терет послодавца по основу зараде новозапосленог лица.<sup>11</sup>

Према одредбама закона којим се уређује порески поступак порески обвезници ( послодавци ) би у овом случају имали право да поднесу захтев за повраћај плаћеног пореза.<sup>12</sup> Поступак решавања захтева за повраћај плаћеног пореза се спроводи подношењем захтева од стране пореског обвезника надлежном пореском органу. Захтев за повраћај плаћеног пореза се подноси у слободној форми, али треба да садржи податке потребне за утврђивање релевантних чињеница ( поред података о пореском обвезнику, као и број текућег рачуна на који ће се извршити повраћај пореза, у захтеву ће бити дужан да наведе да је разлог повраћаја плаћеног пореза пореска олакшица за новозапослена лица као и број тих лица). Пореска управа има обавезу да донесе решење по захтеву најкасније у року од 15 дана од дана подношења захтева. Порески обвезник се може одредити за повраћај плаћеног пореза путем прекњижавања (најчешће код великих пореских обвезника). Уколико то није случај, пореска управа по добијању доказа о уручењу решења пореском обвезнику, примерак решења експедије надлежној филијали Управе за трезор која ће извршити повраћа пореза уплатом на рачун пореског обвезника.

**Табела 1.: Пореске олакшице за запошљавање у пореском законодавству Србије**

<i>порески обвезник</i>	<i>садржина пореског подстицаја</i>
правно лице, предузетник, предузетник паушалац, предузетник пољопривредник	<i>повраћај дела пореза:</i> 65% за 1 до 9 лица 70% од 10 до 99 лица 75% најмање 100 лица
микро и мало правно лице, предузетник, предузетник паушалац,	<i>повраћај дела пореза:</i> 75% за најмање 2 лица

<sup>11</sup> Чл. 45 Закона о доприносима за обавезно социјално осигурање ( " Сл.гласник РС", бр. 84/04, 61/05, 62/06, 5/09,52/11, 101/11, 7/12, 8/13, 47/13, 108/13, 6/14, 57/14, 68/14, %/15, 112/15, 5/16, 7/17, 113/17, 7/18, 95/18, 4/19).

<sup>12</sup> Према чл.10 ст.2 тач.1) Закона о пореском поступку и пореској администрацији ( "Сл. гласник РС", бр.80/02, 84/02, 23/03, 70/03, 55/04, 61/05, 85/05, 62/06, 63/06, 61/07, 20/09, 72/09, 53/10, 101/11, 2/12, 93/12, 47/13, 108713, 68714, 105714, 91/15, 112/15, 15/16, 108/16, 30/18, 95/18, 86/19) прописано је да физичко и правно лице има право на повраћај више или погрешно плаћеног пореза, односно, споредних пореских давања, као и на повраћај пореза када је то другим пореским законом предвиђено.

предузетник пољопривредник	
правно и физичко лице за квалификоване новозапослене	<i>ослобађање обавезе плаћања обрачунаог и обустављеног пореза:</i> 70% за зараде од 1.1.2020 до 31.12.2020 65% за зараде од 1.1.2021. до 31.12.2021. 60% за зараде од 1.1.2022 до 31.12.2022.

Извор: Чл. 21 v, 21d, 21ž ЗПДГ РС.

У пореском режиму опорезивања зараде важећим законом одобрена је пореска олакшица за запошљавање, која се односи на мање фирме. Под условом да заснују радни однос са најмање два нова лица имаће право на повраћај 75% плаћеног пореза на зараду за та лица закључно са 31. децембром 2020. године. Право на ову пореску олакшицу имају правна лица која се према закону којим се уређује рачуноводство разврставају у микро и макро правна лица, као и предузетници. Као код претходне пореске олакшице и овде се као услов поставља да се ради о лицу које је пре заснивања радног односа код тог послодавца било пријављено у Националној служби за запошљавање као незапослено лице без прекида најмање 6 месеца, односно, ако је лице које се сматра приправником тај период је 3 месеца.<sup>13</sup>

Наведене пореске олакшице се односе на повраћај дела плаћеног пореза. Према томе, послодавци, као порески обвезници, подноси пореску пријаву у којој ће у подацима о свим запосленима навести податке о новозапосленим лицима или може, поднети посебне пореску пријаву само за новозапослена лица ( а посебну пореску пријаву за остале раднике). Након подношења пореске пријаве послодавац ће бити у обавези да плати обрачунати порез (као и доприносе за обавезно социјално осигурање). Тек након тога порески обвезник може поднети захтев за повраћај дела плаћеног пореза и доприноса за новозапослене раднике надлежном пореском органу.

Од 1. јануара 2020. године у Србији је у примени још једна пореска олакшица за запошљавање која се односи на квалификоване новозапослене. Ову пореску погодност послодавци могу остварити под условом да са квалификованим новозапосленим повећавају број запослених у односу на број 31. децембра 2019. године, као и да то лице са којим се закључује уговор о раду није било запослено у току 2019. године. Ова пореска олакшица се

<sup>13</sup> Чл. 21d ЗПДГ.

састоји у ослобађању послодаваца од обавезе плаћања обрачунатог и обустављеног пореза из зараде ( и одговарајућих доприноса за обавезно социјално осигурање ) у одређеним процентима у зависности од периода за који се исплаћује зарада ових лица.<sup>14</sup> У односу на претходне две пореске олакшице, пореска погодност за запошљавање квалификованих нових радника се састоји у ослобађању од обавезе плаћања обрачунатог и обустављеног пореза. Према томе, у овом случају послодавци неће бити у обавезе да обрачунавају и уплаћују порез на зараде ( и одговарајуће доприносе) па тек потом траже од надлежног пореског органа повраћај плаћеног пореза. Они ће одмах обрачунавати и уплаћивати умањени порез на зараде и доприносе за обавезно социјално осигурање. На овај начин, поред прописаног умањена пореза и доприноса, послодавци који буду запошљавали квалификоване раднике имаће погодност и у техници плаћања пореза која се управо огледа у томе да неће бити у обавези да обрачунају и уплате цео износ пореза а тек потом подносе захтев за повраћај припадајућег дела плаћеног пореза. На овај начин поједностављује се поступак администрирања пореском олакшицом, али и смањују трошкови пореског обвезника који остварује пореску олакшицу.

### 3. ЗАКЉУЧАК

У новије време све већи број земаља користи мера пореске политике за отварање нових радних места. Такође, неке међународне заједнице, као што је на пример, ЕУ, као и неке међународне организације, попут МОР, дале су препоруке у погледу запошљавања. Заједничка одлика оваквих мера да се путем пореског растерећења рада утиче на повећање потражње за радном снагом. Како фискално оптерећење рада чине порез на зараде и доприноси за обавезно социјално осигурање, већина мера је усмерена на смањење пореза на зараде и ( или ) на смањење, односно, ослобађање од плаћања доприноса за обавезно социјално осигурање. У циљу стварања повољног амбијента за запошљавање у Србији уведено је неколико пореских олакшица за запошљавање.

У пореском режиму опорезивања зарада у Србији прописана је пореска олакшица која се односи на повраћај дела плаћеног пореза у зависности од броја нових радника. Пореског обвезника не ослобађа у потпуности своје пореске обавезе, јер ће он имати право на повраћај само дела плаћеног пореза на зараде и дела плаћених доприноса за обавезно социјално осигурање на терет запосленог и на терет послодавца по основу зараде новозапосленог лица. Поред наведене пореске олакшице којој су

---

<sup>14</sup> Чл. 21 ЗЗПДГ.



обухваћени сви послодавци под условом да испуњавају наведене критеријуме за запошљавање нових радника, прописана је и пореска олакшица која се односи на мање фирме. Сва она правна лица која се према закону којим се уређује рачуноводство разврставају у микро и макро правна лица, као и предузетници имају право на повраћај 75% плаћеног пореза на зараду за та нова лица, под условом да заснују радни однос са најмање два лица. Обе пореске олакшице којима се подстиче запошљавање нових радника у приватном сектору се дају у виду повраћаја дела плаћеног пореза. То значи да ће послодавци, као порески обвезници, бити дужни да обрачунају и да плати обрачунати порез (као и доприносе за обавезно социјално осигурање ) за нове раднике, па тек онда могу поднети захтев за повраћај припадајућег дела плаћеног пореза и доприноса надлежном пореском органу.

У пореском законодавству Србије у примени још једна пореска олакшица за запошљавање која се односи на квалификоване новозапослене. Састоји у ослобађању послодаваца од обавезе плаћања обрачунатог и обустављеног пореза из зараде и одговарајућих доприноса за обавезно социјално осигурање у одређеним процентима од зараде. Поступак администрирања пореском олакшицом је поједностављени у односу на претходне пореске олакшице. Послодавци неће бити у обавезе да обрачунавају и уплаћују порез и доприносе па тек потом траже од надлежног пореског органа повраћај плаћеног пореза, него ће одмах обрачунавати и уплаћивати њихове умањене износе. На овај начин се смањују трошкови које ће порески обвезници имати када остварује пореску олакшицу.

**Suzana DIMIC, LL.D.**

Assistant Profesor

University of Pristina - Kosovska Mitrovica, Faculty of Law

## TAX INCENTIVES FOR EMPLOYMENT IN SERBIA

### Summary

By noticing the need to address unemployment, as one of the more important problems faced by modern states, action was imposed and in the area of tax policy. How the fiscal burden on labor affects labor demand, a common feature of different tax benefits which are found in modern tax systems, is to reduce the number of new jobs by reducing payroll taxes and exempting them from compulsory social security contributions.

Unemployment in Serbia is a major economic and social problem, but also a demographic problem due to large migratory movements abroad in search of employment. Creating a favorable environment for employment in Serbia, followed by the introduction of some of the splint tax incentives for employing it. It is obvious that the legislator intends to influence the demand for labor through tax relief.

**Keywords:** *employment tax incentives, income tax, compulsory social security contributions, tax policy*

### ЛИТЕРАТУРА

Анђелковић, Милева *Јавне финансије и финансијско право*, Правни факултет у Нишу, 2018.

Милошевић, Горан, Голубовић, Наташа, *Пореска инциденца, Култура полиса, год. VIII (2011), бр.15, (305-316)*.

Owens, Jeffrey, *Fundamental Tax Reform: an International Perspective*, OECDs Centre for Tax Policy & Administration, Paris, National tax journal, Vol LIX NO1, 2006.

Поповић, Дејан, *Наука о порезима и пореско право*, Савремена администрација, Београд, 1997.

Stiglitz, J., *Економја јавног сектора*, Економски факултет Београд, 2004.

Tanzi, Vito, *Globalization, tax competition and the future of tax systems*, IMF Working Paper 96/141.

Хрустић, Хасиба, *Пореско оптерећење рада у државама чланицама ЕУ и у Србији*, Право и привреда 7-9/2010.

Закон о порезу на доходак Републике Србије ("Сл.гласник РС", бр.24/01, 80/02, 135/04, 62/06, 31/09, 44/09, 18/10, 50/11, 91/11, 93/12, 114/12, 47/13, 48/13, 108/13, 57/14, 68/14, 5/15, 112/15, 5/16, 7/17, 113/17. 7/18, 918, 4/19, 86/19 и 5/20.

Закон о доприносима за обавезно социјално осигурање ("Сл.гласник РС", бр. 84/04, 61/05, 62/06, 5/09,52/11, 101/11, 7/12, 8/13, 47/13, 108/13, 6/14, 57/14, 68/14, %/15, 112/15, 5/16, 7/17, 113/17, 7/18, 95/18, 4/19).

Закон о пореском поступку и пореској администрацији ("Сл. гласник РС", бр.80/02, 84/02, 23/03, 70/03, 55/04, 61/05, 85/05, 62/06, 63/06, 61/07, 20/09, 72/09, 53/10, 101/11, 2/12, 93/12, 47/13, 108713, 68714, 105714, 91/15, 112/15, 15/16, 108/16, 30/18, 95/18, 86/19).

Уредба о подстицању запошљавања ("Сл.гласник РС", бр.32/11 и 34/11").