

УДК: 336.226.4:174.6(497.11) ; 343.56

CERIF: S 141

ТИП РАДА: ПРЕГЛЕДНИ НАУЧНИ РАД

DOI: 10.55836/PiP_25103A

Марко ПАШТАР*

адвокат, Адвокатска канцеларија Марко Д. Паштар, Београд, Србија;
докторанд Универзитета у Београду – Правног факултета, Србија

др Марко НОВАКОВИЋ**

виши научни сарадник Института за међународну политику
и привреду, Београд, Србија

ПОДСТИЦАЊЕ КОЦКАЊА У СРБИЈИ ПУТЕМ ПОРЕСКОГ ЗАКОНОДАВСТВА

Сажетак

Коцкање има нејативне ефекте на појединца и друштво. Међутим, оно има и позитивне фискалне ефекте за државу јер утиче на повећање јавних прихода. Сходно томе, државе контролишу ову активност, тежећи да максимизују позитивне, а минимизују нејативне ефекте коцкања. Као инструменти за постизање ове равнотеже, државе користе своје пореско законодавство. У том смислу, говоримо о регулаторном циљу опорезивања, које је објашњено у раду помоћу методичке анализе.

Рад има за циљ да, помоћу уредно-правног метода, изврши нормативну анализу опорезивања дохода од коцкања у државама у

* Електронска адреса аутора: advokatmarkopastar@gmail.com.
ORCID ID 0009-0002-0838-307X

** Електронска адреса аутора: marko@diplomacy.bg.ac.rs.
ORCID ID 0000-0002-7753-7506

рејиону и у Србији, као и да коришћењем њравно-доімайскоі мейода објасни на који начин Србија њодсїице коцкање. У њоїледу оїорезивања дохотїка од коцкања, ауїиори указују на сїецифичностїи срїскої њорескої законодавсїива, које не само да не оїраничава коцкање, већ їа своїим решењима њодсїице.

Ауїиори у раду износе закључак да се у Србији њореским законодавсїивом директїно сїїимулише коцкање као нежељена друшїива акїивностї и њредлажу начин укидања ової њодсїицаја.

Кључне речи: Коцкање. – Оїорезивање дохотїка од коцкања. – Пореско законодавсїиво.

I Коцкање као друштвени феномен

Коцкање, као друштвени феномен, прати људску историју кроз векове, паралелно се развијајући с културолошким и друштвеним променама. Први записи о коцкању потичу из древне Кине око 2300. године пре нове ере, док су различите форме игара на срећу биле присутне и у старом Египту, Грчкој и Риму.¹ У овим културама коцкање је било и забава, и средство одлучивања, али и повод за моралне и правне расправе. На пример, у старој Грчкој, иако законом забрањено, било је уобичајено, док су римски цареви попут Калигуле и Нерона страствено учествовали у коцкарским играма, често упркос званичним забранама.² У средњем веку, коцкање је постало широко распрострањено међу племством и обичним грађанима, упркос религијским и моралним осудама. Кроз ренесансу и до 19. века, игре на срећу су цветале у Европи, често се везујући за племићке дворове и аристократске клубове, али и за корупцију и криминал. Карте, рулет и лутрије биле су централне тачке коцкарских активности, док су скандали често доводили до правних регулација и периодичних забрана.³ На територији данашње Србије, коцкање има дугу традицију. Од народних игара до модерних лутрија, овај феномен постао је део свакодневног живота, одражавајући шире друштвене и економске тенденције. Коцкање није само начин забаве, већ и социолошки индикатор – симбол ризика, неизвесности и

1 Charles Persius, *Rouge et Noir. The Academicians of 1823, or the Greeks of the Palais Royal and the Clubs of St. James's*, London, 1823, 55.

2 Rodolfo Lanciani, „Gambling and Cheating in Ancient Rome“, *The North American Review*, Vol. 155, Nr. 428/1892, 97–105.

3 C. Persuis, 58.

људске страсти према играма и добитку. Ова амбивалентност коцкања, између забаве и потенцијалне опасности, чини га сложеним друштвеним феноменом који и даље изазива пажњу, правне регулације и истраживања. Ипак, њен прилично извесно негативан, а потенцијално и девастирајући, утицај на економску добробит учесника у коцкању, али и њихових породица и окружења, чини ову „разбибригу“ потенцијално изузетно опасном по друштво у целини, те је то један од разлога зашто је коцкање у неким државама строго забрањено,⁴ а у неким религијама представљено као тежак грех.⁵

Не третирају само морал и религија коцкање као негативан друштвени феномен. И науке попут психологије, медицине, социологије, криминологије, итд. имају негативан однос према овој људској активности. Нови Дијагностички и статистички приручник за менталне поремећаје – 5 из 2013. године (енгл. *DSM-V*)⁶ коцкање сврстава у исту категорију са зависностима од психоактивних супстанци.⁷ Како истичу Ђукановић и Кнежевић-Тасић, коцкање представља људску активност која може бити повезана и са значајним ризицима, наводећи као пример тзв. *Yatesovo* истраживање по којем је чак 48% коцкара у неком тренутку имало суицидалну идеацију.⁸ Када говоримо о медицинским аспектима коцкања, ови аутори такође наводе да коцкање представља нехемијски облик зависности, истичући да се код коцкара „јавља притисак, односно компулзија да се коцкање стално понавља, упркос бројним негативним последицама на здравственом, породичном, професионалном и друштвеном плану уопште.“⁹ Ови аутори коцкање сматрају најтежом нехемијском зависношћу, наводећи да се „патолошко коцкање сматра најтежом, најсложенијом нехемијском зависношћу, због чега се узима као парадигматично за све нехемијске зависности.“¹⁰ Нека истраживања

4 Нпр. у Уједињеним Арапским Емиратима је коцкање строго забрањено и за ову активност је чак прописана и казна затвора. Такође, и у другим исламским државама, попут Катара, Либана и Брунеја, коцкање је забрањено. У Камбоџи и Северној Кореји је коцкање забрањено за држављане, али је дозвољено туристима. У Јапану је тек од скоро дозвољено коцкање, док је у Пољској коцкање под неком врстом државног монопола.

5 Нпр. ислам, хришћанство, итд.

6 *DMS-5* је написала и објавила Америчка психијатријска асоцијација и у њему се налази категоризација менталних поремећаја и критеријуми за успостављање дијагнозе.

7 Борислав Ђукановић, Јасмина Кнежевић-Тасић, *Бихевиоралне зависности у Србији*, Београд, 2015, 58.

8 *Ibid.*, 5.

9 *Ibid.*, 13.

10 *Ibid.*, 88.

показују да су покушаји самоубиства значајно повезани са проблемом коцкања.¹¹

У вези са негативним ефектима коцкања са апсекта криминологије, Милошевић наводи да „коцкање представља фактор који доприноси расту криминалних активности, те да су финансијски мотивисана кривична дела најчешћа врста криминалних активности коцкара“.¹² И страни аутори наводе да паралелно са повећањем стопе криминала коцкање проузрокује и различите трошкове везане за кривично правосуђе, разводе и услуге физичког и менталног здравља.¹³

Без обзира на то што коцкање има негативне ефекте у сфери здравља, друштвених и породичних односа, криминалитета и свеукупног психолошког и социолошког аспекта, коцкање има позитивне ефекте у сфери економије, као и са фискалног аспекта. Наиме, коцкарнице представљају посебну привредну индустрију – индустрију игара на срећу. Као и свака друга индустрија, и индустрија игара на срећу доводи по пораста броја запослених, те последично смањења оптерећења на државу у погледу социјалне заштите. Поред тога, ова индустрија директно или индиректно позитивно утиче на повећање прихода у другим индустријама. Такође, коцкање позитивно утиче на фискални сектор државе повећавајући укупне јавне приходе, и то путем опорезивања зарада лица запослених у индустрији игара на срећу, опорезивања добити коцкарница и опорезивања добитка који остваре коцкари – опорезивањем дохотка од коцке. Поред ових директних позитивних фискалних ефеката, постоје и индиректни позитивни фискални ефекти коцкања, а огледају се у опорезивању промета добара и услуга које су неопходне за постојање индустрије игара на срећу. Поред економског развоја и отварања нових радних места, вероватно најважнија политичка мотивација за увођење коцкања јесте настојање да се повећају

11 Stephen C. Newman, Angus Thompson, „The Association between Pathological Gambling and Attempted Suicide: Findings from a National Survey in Canada“, *Canadian Journal of Psychiatry*, Vol. 52. Nr. 9/2007, 605–612; Donald W. Black, William Coryell, Raymond Crowe, Brett McCormick, Martha Shaw, Jeff Allen, „Suicide ideations, suicide attempts, and completed suicide in persons with pathological gambling and their first-degree relatives“, *Suicide and Life-Threatening Behavior*, Vol. 45, Nr. 6/2015, 700–709.

12 Слађана Милошевић, Вишња Милошевић, „Коцкање као криминогени фактор“, *Зборник Инстџиџиџа за криминолошка и социолошка истраживања*, бр. 2–3/2020, 137.

13 Earl L. Grinols, David B. Mustard, „Business Profitability versus Social Profitability: Evaluating Industries with Externalities, The Case of Casinos“, *Managerial and Decision Economics*, Vol. 22, Nr. 1–3/2001, 22; Samia Badji, Nicole Black, David W. Johnston, „Economic, Health and Behavioral Consequences of Greater Gambling Availability“, *Economic Modelling*, Vol. 123, 2023, 123.

државни приходи од пореза.¹⁴ У литератури се наводи да постоји значајна економска мотивација да државе легализују и популаризују коцкање, као што је висока наплата пореза оддохотка од коцкања и добити од коцкарница, оживљавање туристичке индустрије, а тиме и привреде и стварање нових радних места.¹⁵ Међутим, неопходно је да државе у својим политикама промовисања коцкања буду изузетно опрезне имајући у виду да поред економских и фискалних користи, коцкање несумњиво узрокује и значајне друштвене трошкове и проблеме.

Укратко, може се сматрати да коцкање негативно утиче на социјалне-друштвене аспекте државе и друштва, док позитивно утиче на економске-фискалне аспекте државе и друштва. Попут цигарета и алкохолних пића, коцкање се може описати као порочно добро (енгл. *a sin good*) због штетних последица које произлазе из његове прекомерне конзумације, те сходно томе, коцкање генерално подлеже посебном регулаторном оквиру и посебним пореским правилима.¹⁶

Овај рад има за циљ да, помоћу нормативне анализе, објасни на који начин српско пореско законодавство стимулише коцкање код људи, односно да ли се из начина нормативног регулисања коцкања може закључити какав је однос државе према овом друштвеном феномену, као што је случај и са неким другим.¹⁷ Да би се разумело како пореско законодавство уопште може да има утицај на активности људи, неопходно је објаснити тзв. регулаторни циљ опорезивања.

Основна хипотеза овог рада јесте да Република Србија својим пореским законодавством директно стимулише људе да се коцкају, за разлику од других држава које теже да дестимулишу коцкање или барем да га што више ограниче, имајући у виду негативне ефекте коцкања.

14 Douglas Walker, Russell Sobel, „Social and Economic Impacts of Gambling“, *Current Addiction Reports*, Vol. 3, Nr. 3/2016, 294.

15 Hamdi Furkan Günay, „Taxation as a Policy Instrument for Social and Economic Effects of Gambling“, *Journal of Gambling Issues*, 2023, 2.

16 Luca Gandulli, Lucia Leporatti, „Distributional effects of gambling taxes: empirical evidence from Italy“, *The Journal of Economic Inequality*, Vol. 17, Nr. 3/2019, 3.

17 Марко Новаковић, „Да ли степен ризика и коришћење криптовалута за прање новца и финансирање тероризма оправдава њихову забрану?“, *Институције и превенција финансијског криминалитета – Institutions and prevention of financial crime* (ур. Јелена Костић, Александар Стевановић, Марина Матић Бошковић), Београд, 2021, 93–108.

II Пореско законодавство у служби усмеравања друштвеног понашања

Пореским законодавством се уређује опорезивање дохотка, добити, имовине, промета, итд. Главни циљ опорезивања јесте прикупљање (убирање) новчаних средстава која су неопходна за функционисање државе и државног апарата. Држава опорезује како би могла да живи. Целокупно функционисање државе и система могуће је једино ако држава успешно спроводи поступак опорезивања.

Међутим, поред главног циља, а то је прикупљање новчаних средстава, држава опорезивањем остварује и своје друге циљеве. Један од других циљева опорезивања јесте и регулисање понашања пореских обвезника, односно подстицање једне врсте понашања, а дестимулисање друге врсте понашања. На овај начин држава помоћу пореског законодавства тежи смањењу негативних екстерналија, а како истиче Ранђеловић приход од пореза који се оваквим опорезивањем оствари има секундарни значај у односу на регулаторну функцију опорезивања.¹⁸ Адам Роуз (*Adam Rose*) и Брет Меич (*Bret Meich*) наводе да опорезивање одражава заједнички циљ прикупљања јавних прихода и кажњавања активности окарактерисаних као грешне.¹⁹

Као пример за објашњење ове функције опорезивања могу се узети акцизе на цигарете и алкохол. Акцизама се опорезују тачно одређени производи. Поред општег пореза на промет, најчешће у виду пореза на додату вредност (ПДВ) који се обрачунава и плаћа на промет (скоро) свих добара и услуга, акциза се плаћа на законом тачно дефинисана добра. На тај начин, конзумент цигарета приликом куповине цигарета неће економски бити погођен само ПДВ-ом, већ ће на његов терет пасти и трошак акцизе. На тај начин, приликом куповине пакле цигарета поред цене коју наплаћује продавац, конзумент сноси и економски терет два пореза – ПДВ-а и акцизе. Контролом висине акцизе на цигарете држава може да контролише и понашање конзумента на тај начин да конзумент рационализује употребу цигарета. Иста је ситуација и са алкохолним пићима. Како наводи Поповић, „акцизама се утиче на смањивање претеране потрошње добара за која се оправдано сматра да штетно делују на здравље људи.“²⁰

18 Саша Ранђеловић, *Основе пореског планирања*, Београд, 2020, 6.

19 Adam Rose and Associates, *The regional economic impacts of casino gambling: Assessment of the literature and establishment of a research agenda*, National Gambling Impact Study Commission, Washington DC, 1998, доступно на адреси: <https://govinfo.library.unt.edu/ngisc/reports/ecoinprpt.pdf>, 27. 11. 2024; Bret F. Meich, „The Power to Destroy: The Psychology of Gaming Taxation“, *Gaming Law Review and Economics*, Vol. 12, Nr. 5/2008, 458–465.

20 Дејан Поповић, *Пореско право*, Београд, 2023, 562.

Државе користе своје пореско законодавство да би утицале на смањење потрошње одређених добара, односно као инструмент у борби против штетних навика и понашања.²¹ Чињеница да опорезивање омогућава истовремено повећање јавних прихода и утицање на смањење негативних екстерних ефеката, учинила је да државе пореском политиком решавају значајне друштвене проблеме. У том смислу, Хамди (*Hamdi Furkan Günay*) истиче да данас све државе користе своје пореско законодавство у борби против друштвених проблема, као што су прекомерна употреба алкохола и цигарета, загађење животне средине и гојазност коју карактеришу значајни друштвени трошкови.²² Поред тога, државе користе своје пореско законодавство и за контролу коцкања. Коцкање има финансијске и социјално деструктивне ефекте на коцкаре и њихове породице. Због ових друштвених трошкова, владе би требало да помно прате коцкање. У том смислу, порези долазе до изражаја као средство политике које штити друштво од друштвених трошкова коцкања мимо његове функције генерисања јавних прихода.²³

С друге стране, када држава жели да стимулише одређено понашање, она смањује пореско оптерећење које прати такво понашање. Тако, на пример, државе по правилу прописују посебну (нижу) стопу ПДВ-а код промета уџбеника и наставних средстава, монографских публикација, улазница за биоскоп, позориште, изложбе, музеје, итд. Поред тога, у циљу стимулса одређеног понашања код људи, држава прописује и различите видове пореских ослобођења. Тако су, на пример, у Србији прописана бројна пореска ослобођења у вези са активностима истраживања и развоја, како би се компаније мотивисале да у што већој мери обављају активности истраживања и развоја. Такође, државе често прописују ослобођење од плаћања пореза на зараду када желе да стимулишу запошљавање незапослених лица и тиме реше проблем незапослености. Дакле, на основу ослобођења од обавеза плаћања пореза, порески обвезник је мотивисан да поступа на одређени, законом прописани начин, јер зна да ће одређено понашање бити награђено од стране државе на тај начин што неће имати обавезу да држави плати порез, који би морао да плати у случају да држава није одустала од свог јавног прихода, прописујући пореско ослобођење.

Пореско ослобођење представља пореску олакшицу која представља уступак који чини држава у поређењу са општим режимом опорезивања који би постојао да држава није самостално прописала пореску олакшицу.²⁴ Да би се разумело на који начин држава својом пореском

21 Н. F. Günay, 2.

22 *Ibid.*

23 *Ibid.*, 13.

24 Д. Поповић, 253.

политиком, односно прописивањем пореских ослобођења, стимулише одређена понашања, потребно је разумети да пореска ослобођења доводе до смањења јавних прихода. У том смислу, Поповић истиче да се у финансијској литератури користи и термин „порески расход“.²⁵ Наиме, „порески расходи представљају сваку меру пореске политике чија примена повлачи смањење пореских прихода у односу на износ који би се прикупио у нормалним условима“, односно у ситуацији да није прописано пореско ослобођење.²⁶

III Опорезивање дохотка од коцке – упоредна анализа

Државе, по правилу, опорезују доходак који физичко лице оствари од коцкања. У том смислу, у овом делу рада је представљена упоредно-правна анализа опорезивања дохотка од коцке у Републици Српској, Федерацији Босне и Херцеговине, Брчко дистрикту Босне и Херцеговине, Републици Хрватској, Републици Црној Гори, Републици Северној Македонији, Републици Словенији и Румунији.

У Републици Српској опорезивање дохотка од коцке није уређено пореским законом, тј. Законом о порезу на доходак,²⁷ већ Законом о играма на срећу.²⁸ У складу са одредбом члана 101 Закона о играма на срећу Републике Српске, порез на добитке од игара на срећу плаћа се на добитке остварене од лутријских игара, кладионичарских игара, интернет игара, џекпотова остварених на електронским играма, џекпотова остварених на играма на аутоматима, џекпотова остварених у казину и наградних игара у роби или услугама. Порез на добитак од игара на срећу се плаћа на сваки појединачни добитак од игара на срећу, осим у случају добитка од кладионичарских игара у ком случају се порез плаћа на износ позитивне разлике између појединачног добитка и износа уплате на основу које је остварен добитак.²⁹ Законодавац Републике Српске је прописао пореско ослобођење код пореза на доходак од коцке само у случају када износ појединачно оствареног добитка не прелази износ од 1.000 КМ³⁰ (око 500 ЕУР³¹).³² У осталим случајевима законодавац је

25 *Ibid.*

26 *Ibid.*

27 Закон о порезу на доходак, *Службени гласник Р. Српске*, бр. 60/2015, 5/2016 – испр., 66/2018, 105/2019, 123/2020, 49/2021, 119/202, 56/2022 и 112/2023.

28 Закон о играма на срећу, *Службени гласник Р. Српске*, бр. 22/2019.

29 Закон о играма на срећу Републике Српске, чл. 102 ст. 2 и 3.

30 Валута конвертибилна марка.

31 Валута евро.

32 Закон о играма на срећу Републике Српске, чл. 103 ст. 1 тач. 1.

предвидео методу глобалне прогресије код опорезивања појединачног добитка од коцке. У том смислу, на износ појединачног коцкарског добитка који се креће у распону од 1.001 КМ до 10.000 КМ (око 500 ЕУР – 5.000 ЕУР) плаћа се порез по стопи од 10%; од 10.001 КМ до 50.000 КМ (око 5.000 ЕУР – 25.000 ЕУР) плаћа се порез по стопи од 15%; од 50.001 КМ до 100.000 КМ (око 25.000 ЕУР – 50.000 ЕУР) плаћа се порез по стопи од 20%; на појединачне добитке који прелазе износ од 100.000 КМ (око 50.000 ЕУР) плаћа се порез по стопи од 30%.³³ Дакле, што је већи износ коцкарског добитка, то ће обвезник морати да плати прогресивно већи порез. У Републици Српској, за разлику од нпр. Румуније или Хрватске, чак није прописана ни метода рашчлањене прогресије, а што би било у интересу коцкара. На овај начин је законодавац Републике Српске, имајући у виду висину ових прогресивних пореских стопа, успео да максимизује позитивне фискалне ефекте коцкања, при томе значајно дестимулишући људе да се коцкају увођењем методе глобалне прогресије са високим пореским стопама.

У Федерацији Босне и Херцеговине (ФБиХ) опорезивање дохотка од коцке уређено је Законом о порезу на доходак.³⁴ У ФБиХ се доходак који обвезник оствари од учешћа у наградним играма и играма на срећу опорезује порезом на доходак.³⁵ При томе није дефинисано које су то игре на срећу које се опорезују овим порезом, те је сходно томе могуће опорезовати све коцкарске игре. За разлику од Републике Српске у којој су пореске стопе прогресивне, и то у варијанти глобалне прогресије, у ФБиХ је пореска стопа пропорционална и износи 10%.³⁶ При томе, без обзира на износ коцкарског добитка пореске обавезе је увек ослобођен износ од 100 КМ (око 50 ЕУР), а порез се плаћа по стопи од 10% на целокупан износ преко 100 КМ.³⁷

У Брчко дистрикту Босне и Херцеговине је опорезивање дохотка од коцке, као и у Републици Српској, уређено Законом о играма на срећу.³⁸ За разлику од остала два ентитета у оквиру Босне и Херцеговине, Закон о играма на срећу Брчко дистрикта Босне и Херцеговине прописује различите пореске стопе у зависности од врсте игара на срећу. Тако се порез на добитак од лутријских игара на срећу плаћа по

33 Закона о играма на срећу Републике Српске, чл. 103.

34 Закон о porezu na dohodak, *Službene novine Federacije BiH*, br. 10/08, 9/10, 44/11, 7/13 i 65/13.

35 Закон о porezu na dohodak Federacije BiH, чл. 4 ст. 1 тач. 5.

36 Закон о porezu na dohodak Federacije BiH, чл. 34 ст. 1.

37 Закон о porezu na dohodak Federacije BiH, чл. 23 ст. 1 и 2.

38 Закон о играма на срећу, *Службени гласник Брчко дистрикта Босне и Херцеговине*, бр. 6/2022, 24/2022 и 24/2024.

стопи од 10% која је пропорционална, и то на основицу коју чини сваки појединачни део добитка који прелази износ од 100 КМ (око 50 ЕУР).³⁹ С друге стране, порез на добитак код игара у казину плаћа се по стопи од 25% која је такође пропорционална и то на пуну основицу, односно без коришћења неопорезивог износа од 100 КМ (око 500 ЕУР).

Из представљене анализе можемо да закључимо да, у оквиру Босне и Херцеговине, у Републици Српској постоји највеће пореско оптерећење на доходак од коцке имајући у виду висину прогресивних пореских стопа у варијанти методе глобалне прогресије, док у ФБиХ и Брчко дистрикту Босне и Херцеговине постоји једнако пореско оптерећења на доходак од лутријских игара на срећу, док у погледу игара на срећу у казину у Брчко дистрикту Босне и Херцеговине постоји значајно веће пореско оптерећење него у ФБиХ, али ниже него у Републици Српској.

У Републици Хрватској је опорезивања дохотка од игара на срећу уређено Законом о играма на срећу.⁴⁰ Хрватски Закон о играма на срећу разликује порез на добитке од лутријских игара на срећу и порез на добитке од игара клађења. Међутим, без обзира да ли је реч о добитку од лутријских игара или од клађења, прописано је јединствено пореско оптерећење. Прописано је пореско ослобођење у случају да добитак од ових игара на срећу не прелази износ од 99,54 ЕУР. На износ појединачног коцкарског добитка који се креће у распону од 99,55 ЕУР до 1.327,23 ЕУР плаћа се порез по стопи од 10%; од 1.327,24 ЕУР до 3.981,68 ЕУР плаћа се порез по стопи од 15%; од 3.981,69 ЕУР до 66.361,40 ЕУР плаћа се порез по стопи од 20%; на појединачне добитке који прелазе износ од 66.361,40 ЕУР плаћа се порез по стопи од 30%.⁴¹ Као и у Републици Српској, и у Хрватској су прописане прогресивне пореске стопе, што узимајући у обзир и висину пореских стопа, представља високо пореско оптерећење на доходак од игара на срећу. Међутим, за разлику од Републике Српске, која примењује методу глобалне прогресије, Хрватска примењује методу рашчлањене прогресије. Сходно томе, без обзира на то што су номиналне прогресивне пореске стопе у Републици Српској и Хрватској идентичне, на исти износ коцкарског добитка ће бити ефективно плаћен већи износ пореза у Републици Српској него у Хрватској.

У Републици Црној Гори све до 1. 1. 2025. године неће постојати обавеза плаћања пореза на доходак од игара на срећу. Наиме, у складу са

39 Закон о играма на срећу Брчко дистрикта БиХ, чл. 107 ст. 1.

40 Zakon o igrama na sreću Republike Hrvatske, *Narodne novine*, br. 87/09, 35/13, 158/13, 41/14, 143/14 i 114/22.

41 Zakon o igrama na sreću Republike Hrvatske, чл. 18 ст. 3 и чл. 52 ст. 2.

одредбом члана 5 става 1 тачке 10 Закона о порезу на доходак физичких лица Републике Црне Горе која ће бити на снази до краја 2024. године предмет опорезивања порезом на доходак није приход остварен по основу наградних игара и игара на срећу.⁴² Међутим, у складу са изменама и допунама Закона о порезу на доходак физичких лица Црне Горе бр. 88/2024 које ступају на снагу 1. 1. 2025. године предмет опорезивања порезом на доходак физичких лица у Црној Гори постају и добици од игара на срећу.⁴³ На основу ових измена и допуна, и Црна Гора од 2025. године опорезује доходак од коцке.⁴⁴ Почев од 2025. године у Црној Гори ће се плаћати порез на сваки добитак од игара на срећу, а који представља износ појединачне исплате добитка умањеног за износ појединачне уплате на основу које је остварен добитак.⁴⁵ Међутим, законодавац је прописао пореско ослобођење у случају када појединачни добитак од игара на срећу не прелази износ од 300 ЕУР.⁴⁶ Порез на појединачни добитак од игара на срећу ће се од 2025. године у Црној Гори опорезивати по пропорционалној пореској стопи од 15%.⁴⁷

У Републици Северној Македонији такође постоји обавеза плаћања пореза на добитке од игара на срећу, у складу са Законом о порезу на лични доходак Северне Македоније.⁴⁸ И у Северној Македонији је прописана пропорционална пореска стопа на појединачни добитак од игара на срећу у висини од 15%.⁴⁹ Приликом дефинисања које су то игре на срећу по основу којих постоји обавеза плаћања пореза на добитак од ових игара, Закон о порезу на лични доходак упућује на Закон о играма на срећу и забавним играма.⁵⁰ Интересантно је то што Закон о порезу на лични доходак не познаје неопорезиви износ код сваког појединачног добитка, већ само у одређеном случају. Наиме, уколико лице оствари до-

42 Закон о порезу на доходак физичких лица Републике Црне Горе, *Службени лист РЦГ*, бр. 65/2001, 12/2002, 37/2004, 29/2005 – др. закон, 78/2006, 4/2007 и *Службени лист ЦГ*, бр. 86/2009, 40/2011 – др. закон, 14/2012, 6/2013, 62/2013, 60/2014, 79/2015, 83/2016, 67/2019, 59/2021, 146/2021 и 152/2022.

43 Закон о порезу на доходак физичких лица Републике Црне Горе, *Службени лист РЦГ*, бр. 65/2001, 12/2002, 37/2004, 29/2005 – др. закон, 78/2006, 4/2007 и *Службени лист ЦГ*, бр. 86/2009, 40/2011 – други закон, 14/2012, 6/2013, 62/2013, 60/2014, 79/2015, 83/2016, 67/2019, 59/2021, 146/2021 и 152/2022 и 88/2024.

44 Закон о порезу на доходак физичких лица Црне Горе, чл. 12 ст. 2 тач. 10.

45 Закон о порезу на доходак физичких лица Црне Горе, чл. 37с ст. 1 и 2.

46 Закон о порезу на доходак физичких лица Црне Горе, чл. 37с ст. 3.

47 Закон о порезу на доходак физичких лица Црне Горе, чл. 50ф ст. 2.

48 Македонски Закон о порезу на доходак грађана (*Закон за данокој на личен доход Републике Северне Македоније*), *Службен весник на РМ*, бр. 241/2018 и *Службен весник на РСМ*, бр. 275/2019, 290/2020, 85/2021 и 274/2022.

49 Македонски Закон о порезу на доходак грађана, чл. 11 ст. 2.

50 Македонски Закон о порезу на доходак грађана, чл. 64.

битак од општих игара на срећу неће настати обавеза плаћања пореза ако појединачни добитак не прелази износ од 5.000 МКД⁵¹ (око 81 ЕУР).⁵² Међутим, уколико лице оствари добитак од општих игара на срећу у износу већем од 5.000 МКД (око 81 ЕУР), постојаће обавеза да се плати порез по стопи од 15% на целокупан износ добитак, а не само на разлику која прелази износ од 5.000 МКД (око 81 ЕУР).⁵³ На основу тога, уколико лице А оствари добитак од 5.000 МКД, а лице Б добитак од 5.001 МКД, лице А ће на располагању имати 5.000 МКД, а лице Б ће (након плаћања пореза) на располагању имати 4.250,85 МКД. Сходно томе, иако је лице Б остварило добитак већи само за 1 МКД од лица А, нето добитак лица Б ће бити мањи за 750,15 МКД од нето добитка лица А.

У Републици Словенији опорезивање добитка од игара на срећу уређено је Законом о порезу на добитке у класичним играма.⁵⁴ Пре свега, прописан је неопорезиви износ од 300 ЕУР, те у случају остваривања добитка од игара на срећу који не прелази износ од 300 ЕУР неће постојати обавеза плаћања пореза.⁵⁵ Прописана је пропорционална пореска стопа од 15%.⁵⁶ На основу прописане висине неопорезивог износа, начина опорезивања, висине пореске стопе и пропорционалности исте, може се приметити да је законодавац Црне Горе, приликом уређивања опорезивањадохотка од коцке, за узор имао решење усвојено у Словенији.

У Румунији је такође прописано опорезивање добитка од коцке високим пореским стопама. Пре свега, у Румунији не постоји неопорезиви износ, а пореске стопе су прогресивне, али у варијанти рашчлањене прогресије, што је блажи систем опорезивања него у Републици Српској (у којој се примењује метода глобалне прогресије). Пореске стопе зависе од висине појединачног коцкарског добитка: у случају добитка до 10.000 РОН⁵⁷ (око 2.027 ЕУР) примењује се стопа од 3%; у случају добитка у распону од 10.001 РОН (око 2.027 ЕУР) до 66.750 РОН (око 13.530 ЕУР) примењује се стопа од 20%; у случају добитка који прелази износ од 66.750 РОН (око 13.530 ЕУР) примењује се стопа од 40%.⁵⁸

51 Валута македонски денар.

52 Македонски Закон о порезу на доходак грађана, чл. 67 ст. 1.

53 Македонски Закон о порезу на доходак грађана, чл. 67 ст. 2.

54 Словеначки Закон о порезу на добитке од класичних игара на срећу (*Zakon o davku na dobitke pri klasičnih igrah na srečo*), *Uradni list RS*, št. 24/2008.

55 Словеначки Закон о порезу на добитке од класичних игара на срећу, чл. 2 ст. 4.

56 Словеначки Закон о порезу на добитке од класичних игара на срећу, чл. 6.

57 Валута румунски леј.

58 Министарство финансија Румуније – Национална агенција за фискалну управу – Регионална генерална дирекција за јавне финансије, Информативни материјал

Међутим, у Румунији се примењује систем рашчлањене прогресије, тако да у случају добитка од 100.000 РОН (20.270 ЕУР) на прву траншу, односно на износ од 10.000 РОН се примењује стопа од 3%, на износ од 56.750 РОН се примењује стопа од 20%, а на преостали износ од 33.250 РОН се примењује стопа од 40%, те укупан порески терет износ 24.950 РОН. У случају да је предвиђена метода глобалне прогресије укупан порески терет би у овом примеру износио 40.000 РОН. Сходно томе, иако је највиша стопа 40%, коначни порески ефекат је значајно блажи за пореског обвезника јер је прописана метода рашчлањене прогресије.

IV Опорезивање дохотка од коцке у Србији

Опорезивање дохотка физичких лица од игара на срећу у Републици Србији је уређено Законом о порезу на доходак грађана (ЗПДГ).⁵⁹ Одредбом члана 83 став 1 ЗПДГ-а прописано је да је „обвезник пореза на добитке од игара на срећу физичко лице које оствари добитак од игара које се сматрају играма на срећу у смислу закона којим се уређују игре на срећу.“ Одредбом става 2 истог члана прописано је да „опорезиви приход за добитке од игара на срећу представља сваки појединачни добитак од игара на срећу, осим оних који су ослобођени овим законом.“ Одредбом става 4 прописано је да се „порез на добитке од игара на срећу не плаћа на: 1) појединачно остварени добитак, до износа од 137.941 динара; 2) остварени добитак од посебних игара на срећу, укључујући и посебне игре на срећу када се приређују преко средства електронске комуникације, у смислу закона којим се уређују игре на срећу.“ У Републици Србији су игре на срећу уређене Законом о играма на срећу (ЗИС).⁶⁰

Дакле, када физичко лице оствари добитак на коцки, односно на играма на срећу, начелно ће за то физичко лица настати обавеза да

о опорезивању прихода од коцке, доступно на: https://static.anaf.ro/static/10/Iasi/Impozitare_venituri_din_jocuri_de_noroc.pdf, 27. 11. 2024.

59 Закон о порезу на доходак грађана, *Службени 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., 138/2022, 144/2022 – усклађени дин. изн., 6/2023 – усклађени дин. изн., 92/2023, 116/2023 – усклађени дин. изн. и 6/2024 усклађени дин. изн.

60 Закон о играма на срећу, *Службени гласник РС*, бр. 18/2020.

плати порез по основу тако оствареног добитка. Међутим, ЗПДГ прописује да у одређеним случајевима неће настати обавеза плаћања пореза по основу добитка од игре на срећу. Пре свега, у складу са одредбом члана 83 става 4 тачке 1 ЗПДГ-а уколико лице оствари добитак од игре на срећу у износу једнаком или мањем од 137.941 динар, неће имати обавезу да плати порез на доходак од коцке. Уколико оствари добитак у износу већем од 137.941 динар, мораће да плати порез само на износ преко 137.941 динар. Порез на доходак од игара на срећу се плаћа по пропорционалној стопи од 20%.⁶¹ Износ од 137.941 динар представља тзв. неопорезиви износ и сваке године се мења у зависности од раста годишњег индекса потрошачких цена у Србији. Неопорезиви износ постоји код скоро свих облика опорезивогдохотка које остварује физичко лице и представља уобичајену појаву.

Међутим, ЗПДГ у одредби члана 83 става 4 тачке 2 прописује још једно пореско ослобођење. Наиме, порез на доходак од коцкања, односно на доходак од игара на срећу, у Србији се не плаћа у случају када је добитак остварен од „посебних игара на срећу“, и то без обзира на висину коцкарског добитка. ЗПДГ не даје дефиницију „посебних игара на срећу“ већ упућује на ЗИС. ЗИС „посебне игре на срећу“ дефинише као игре у којима учесници играју једни против других, или против приређивача, у намери да остваре добитак у зависности од висине улога.⁶²

ЗИС познаје три врсте игара на срећу: 1) класичне игре на срећу, 2) посебне игре на срећу и 3) наградне игре у роби и услугама.⁶³ Према ЗИС-у, класичне игре на срећу су лутрија, инстант-лутрија и друге сличне игре које за основу имају лутрију, спортска прогноза (погађање исхода фудбалских и других спортских такмичења), лото, кено и сличне игре, томбола, бинго и друге сличне игре које за основу имају томболу, фонто, СМС лутрија.⁶⁴ ЗИС у „посебне игре на срећу“ сврстава: 1) игре на срећу у играчницама, 2) игре на срећу на аутоматима и 3) игре на срећу – клађење.⁶⁵ Право на приређивање „класичних игара на срећу“ има једино Државна лутрија Србије.⁶⁶ Право на приређивање „посебних игара на срећу“ имају правна лица из приватног сектора, односно правна лица са седиштем на територији Републике Србије чија је регистрована претежна делатност коцкање и клађење на основу одобрења.⁶⁷

61 Закон о порезу на доходак грађана, чл. 86 ст. 1.

62 Закон о играма на срећу, чл. 9 ст. 1 тач. 6).

63 Закон о играма на срећу, чл. 13.

64 Закон о играма на срећу, чл. 14.

65 Закон о играма на срећу, чл. 15.

66 Закон о играма на срећу, чл. 17 ст. 1.

67 Закон о играма на срећу, чл. 19, 34, 58 и 77.

Одредбом члана 134. ЗИС-а прописано је да се: „од дана почетка примене овог закона све посебне игре на срећу из члана 9. став 1. тачка 6) ЗИС-а за сврху опорезивања сматрају играма на срећу из члана 83. став 4. тачка 2) ЗПДГ-а.“⁶⁸

Дакле, ЗПДГ не прописује потпуно пореско ослобођење за добитке остварене по основу „класичних игара на срећу“. У том смислу, порез на добитак од ових игара на срећу не плаћа се само до износа од 137.941 динар, док се на износ добитка преко тог износа плаћа порез по пропорционалној стопи од 20%. Као што је претходно наведено, „класичне игре на срећу“ може да приређује само Државна лутрија Србије, те на право привређивања ових, класичних, игара на срећу држава има монопол. С друге стране, „посебне игре на срећу“ су игре на срећу које приређују приватне коцкарнице, кладионице, казина итд., а добитак који лице оствари по основу ових игара на срећу у потпуности је ослобођен обавезе плаћања пореза, без обзира на висину добитка.

Иако су на почетку примене ЗИС-а постојале недоумице у вези са тиме да ли је и добитак од клађења ослобођен обавезе плаћања пореза, Министарство финансија Републике Србије је у свом званичном мишљењу, које је обавезујуће за поступање Пореске управе,⁶⁹ заузело став да су: „добити од игара на срећу који су остварени од клађења у целости ослобођени од опорезивања сагласно члану 83 ставу 4 тачке 2 Закона (о порезу на доходак грађана).“⁷⁰ Сходно томе, сви добити од игара на срећу које оствари физичко лице у коцкарницама, казинима и осталим правним лицима која, у складу са ЗИС-ом, приређују коцкање, односно тзв. „посебне игре на срећу“, ослобођени су од опорезивања, и то без обзира на висину добитка. У том смислу, ако би неко лице у коцкарници или казину или на кладионици остварило добитак од нпр. 100.000.000 динара не би имало обавезу да плати ни један динар пореза Републици Србији.

Поред тзв. „цедуларних пореза“⁷¹ које познаје ЗПДГ, а у које спада и порез на добитак од игара на срећу (осим од „посебних игара на срећу“), у Србији постоји обавеза плаћања и (комплементарног)

68 Закон о играма на срећу, чл. 134.

69 Вид. Закон о пореском поступку и пореској администрацији, *Службени гласник РС*, бр. 80/2002, 84/2002 – испр., 23/2003 – испр., 70/2003, 55/2004, 61/2005, 85/2005 – др. закон, 62/2006 – др. закон, 63/2006 – испр. др. закона, 61/2007, 20/2009, 72/2009 – др. закон, 53/2010, 101/2011, 2/2012 – испр., 93/2012, 47/2013, 108/2013, 68/2014, 105/2014, 91/2015 – аутентично тумачење, 112/2015, 15/2016, 108/2016, 30/2018, 95/2018, 86/2019, 144/2020, 96/2021 и 138/2022, чл. 11 ст. 3.

70 Министарство финансија Републике Србије – Мишљење бр. 011-00-522/2020-04 од 19. 1. 2021. године.

71 О цедуларним порезима вид. Д. Поповић, 335 и 349.

годишњег пореза на доходак грађана. Поред цедуларних пореза који се плаћају у току године, одређена лица имају обавезу да плате (додатно) и годишњи порез на доходак грађана. Наиме, годишњим порезом на доходак грађана опорезује се доходак физичких лица која су у календарској години остварила доходак већи од троструког износа просечне годишње зараде по запосленом исплаћене у Србији у години за коју се утврђује порез, према подацима Републичког завода за статистику.⁷² Међутим, у доходак по основу којег постоји обавеза плаћања годишњег пореза на доходак грађана не улази доходак од коцкања.⁷³ На тај начин лице из пређашњег примера које је у коцкарници, казину или на кладионици остварило добитак од 100.000.000 динара неће имати обавезу у Србији да плати ни цедуларни порез на добитак од игре на срећу, ни годишњи порез на доходак грађана. То значи да му је целокупан износ његовог коцкарског добитка расположив и нема ни једну пореску обавезу.

Поред тога, коцкарница, казино или кладионица, приликом продаје своје услуге игре на срећу коцкару, нема обавезу да обрачуна ПДВ на овај промет.⁷⁴ Иако обавезу обрачунавања и плаћања ПДВ-а има лице које врши промет (продавац), ПДВ представља порески облик који, по намери законодавца, увек представља економски терет лица којем се врши промет (купца), јер га продавац превали на терет купца урачунавајући га у цену своје услуге. Сходно томе, када коцкар купује услугу игре на срећу њега неће погодити ни економски терет ПДВ-а. Такође, у Србији се на услуге игара на срећу не плаћа ни акциза.⁷⁵

72 Закон о порез на доходак грађана, чл. 87 ст. 1.

73 Вид. Закон о порезу на доходак грађана, чл. 87 ст. 2.

74 Вид. Закон о порезу на додату вредност, *Службени тласник РС*, бр. 4/2004, 86/2004 – испр., 61/2005, 61/2007, 93/2012, 108/2013, 6/2014 – усклађени дин. изн., 68/2014 – др. закон, 142/2014, 5/2015 – усклађени дин. изн., 83/2015, 5/2016 – усклађени дин. изн., 108/2016, 7/2017 – усклађени дин. изн., 113/2017, 13/2018 – усклађени дин. изн., 30/2018, 4/2019 – усклађени дин. изн., 72/2019, 8/2020 – усклађени дин. изн., 153/2020 и 138/2022, чл. 25 ст. 2 тач. 18; Вид. Правилник о порезу на додату вредност, *Службени тласник РС*, бр. 37/2021, 64/2021, 127/2021, 49/2022, 59/2022, 7/2023, 15/2023, 60/2023, 96/2023, 116/2023, 29/2024, 65/2024 и 73/2024, чл. 141.

75 Вид. Закон о акцизама, *Службени тласник РС*, бр. 22/2001, 73/2001, 80/2002, 43/2003, 72/2003, 43/2004, 55/2004, 135/2004, 46/2005, 101/2005 – др. закон, 61/2007, 5/2009, 31/2009, 101/2010, 43/2011, 101/2011, 6/2012 – усклађени дин. изн., 43/2012 – одлука, 76/2012 – одлука, 93/2012, 119/2012, 8/2013 – усклађени дин. изн., 47/2013, 4/2014 – усклађени дин. изн., 68/2014 – др. закон, 142/2014, 4/2015 – усклађени дин. изн., 5/2015 – усклађени дин. изн., 55/2015, 103/2015, 5/2016 – усклађени дин. изн., 108/2016, 7/2017 – усклађени дин. изн., 18/2018 – усклађени дин. изн., 30/2018, 4/2019 – усклађени дин. изн., 5/2020 – усклађени дин. изн., 7/2020 – изм. усклађени дин. изн., 78/2020 – изм. усклађени дин. изн., 153/2020, 11/2021 – усклађени дин. изн., 53/2021, 32/2022 – одлука, 46/2022 – одлука, 50/2022 – одлука, 62/2022 – одлука, 73/2022 – одлука, 84/2022 – одлука, 89/2022 – одлука, 97/2022 – одлука,

V Српска пореска политика подстицања коцкања

Као што је раније објашњено у овом раду, пореско законодавство се често користи за остваривање регулаторних циљева државе. Другим речима, државе својом пореском политиком стимулишу жељено понашање код људи, а дестимулишу нежељено, на тај начин што за жељено понашање прописују различите пореске олакшице, најчешће у форми пореског ослобођења, а нежељено понашање оптерећују бројним порезима са високим стопама.

Такође, у уводу делу рада је објашњено да коцкање има позитивне економске и фискалне ефекте, али и негативне социјалне, породичне и здравствене ефекте. Да би нашла баланс, односно да би максимизовала позитивне, а минимизовала негативне ефекте коцкања, држава мора да користи своју пореску политику.

Поред тога из резултата упоредно-правне анализе пореског законодавства држава у региону произлази да све ове државе опорезују доходак од коцке, неке вишим, а неке нижим пореским стопама. На тај начин ове државе покушавају да максимизују фискалне ефекте коцкања, при томе водећи рачуна да својом пореском политиком не подстичу активност коцкања. У том смислу Република Српска, Република Хрватска и Румунија нарочито високим стопама опорезују доходак од коцкања, максимизујући тако висину учешћа јавног прихода од овог пореског облика у свом буџету, а при томе тежећи да дестимулише коцкање код људи.

С друге стране, а као што је објашњено у претходном делу, Србија својим пореским законодавством стимулише коцкање, одступајући од праксе држава у региону. Прописивањем пореског ослобођења за доходак од „посебних игара на срећу“ Србија се у потпуности одрекла свог јавног прихода и на тај начин умањила средства у свом буџету. Може се рећи да је Србија на тај начин поступила парадоксално. Наиме, државе теже да својом пореском политиком минимизују негативне ефекте коцкања, а максимизују позитивне ефекте коцкања (фискални ефекти). Одрицањем од овог јавног прихода Србија је у потпуности минимизовала, односно потпуно искључила позитивне ефекте коцкања, а остала је индиферентна према негативним ефектима коцкања. Међутим, имајућу у виду сврху пореског ослобођења, а то је стимулисање одређене врсте понашања код људи, Србија не само да је својим пореским законодавством искључила позитивне фискалне ефекте, већ је индиректно максимизовала негативне ефекте коцкања стимулишући људе да се коцкају.

110/2022 – одлука, 121/2022 – одлука, 130/2022 – одлука, 144/2022 – одлука, 6/2023 – одлука, 15/2023 – одлука, 25/2023 – одлука, 75/2023 и 30/2024 – усклађени дин. изн., чл. 2 ст. 1.

Пре свега, аутори истичу да није спорно прописивање неопорезивог износа из члана 83 става 4 тачке 1 ЗПДГ-а који се примењује код „класичних игара на срећу“ које приређује Државна лутрија Србије. Наиме, иако је у Србији прописан највиши неопорезиви износ, све државе из региона, осим Румуније, су увеле неопорезиви износ за добитке од игара на срећу. Међутим, изузетно је спорно потпуно пореско ослобођење из члана 83 става 4 тачке 2 ЗПДГ-а које се примењује код „посебних игара на срећу“ које приређују приватне коцкарнице, кладионице и касина.

Разлог за увођење потпуног пореског ослобођења не може се видети у добробити грађана или било којој другој улози коју законодавац инхерентно треба да има, тако да се мотив за ово пореско ослобођење мора тражити ван његове законодавне улоге. Најбољи начин да се објасни разлог прописивања овог пореског ослобођења (или било ког другог подстицаја у нормативним актима) јесте да се утврди коме то ослобођење највише користи доноси. У овом случају највише од ове одредбе профитирају приватне коцкарнице које, без обзира на постојање међусобне конкуренције, имају заједнички интерес да се на нивоу целокупне индустрије игара на срећу не опорезују коцкари, односно њихов коцкарских добитак. Наиме, иако опорезивање коцкарског добитка не би директно економски погодило коцкарнице јер би овај порески облик директно погађао коцкаре, основана је претпоставка да би због опорезивања коцкарског добитка коцкари били значајно стимулисани да се коцкају што би довело до пада потражње за играма на срећу, те би коцкарнице биле индиректно економски погођене у виду смањења промета. Иако је целокупно креирање пореске политике у овој области веома индикативно, како би дошли до конкретног и на доказима заснованог разлога оваквог поступања српског законодавца који се одлучио да створи порески миље подстицајан за коцкање, а који се битно разликује у односу на државе у региону, а погодује једној од најмоћнијих грана привреде у сфери игара на срећу, потребно је спровести свеобухватно истраживање.

Ослобођење од обавезе плаћања пореза на доходак од посебних игара на срећу не може се сматрати рационалним са аспекта регулаторног циља пореске политике. Поред тога што није рационално, ово решење је незаконито и неуставно. Пре свега, одредбама члана 1 Закона о порезу на доходак грађана прописано је да „порез на доходак грађана плаћају физичка лица која остварују доходак.⁷⁶ Опорезивање дохотка грађана уређује се искључиво овим законом.⁷⁷ Пореска ослобођења

76 Закон о порезу на доходак грађана, чл. 1 ст. 1.

77 Закон о порезу на доходак грађана, чл. 1 ст. 2.

и олакшице могу се уводити само овим законом.⁷⁸ Дакле, ЗПДГ је закон који на јединствен и целовит начин уређује материју опорезивања дохотка физичких лица, а што подразумева и уређивање пореских ослобођења. Законодавац је и у првој реченици ЗПДГ-а (члан 1 став 1) истакао да се опорезивање дохотка уређује искључиво ЗПДГ-ом. С друге стране, законодавац није дозволио да се ЗИС-ом уређује било које питање опорезивања дохотка грађана, па ни пореско ослобођење. Дакле, ЗИС-ом није смело да се уреди које игре на срећу се сматрају играма на срећу из члана 83 става 4 тачке 2 ЗПДГ-а. У складу са одредбама члана 1 ЗПДГ-а искључиво је ЗПДГ-ом смело да се уреди које игре на срећу се сматрају играма на срећу из члана 83 става 4 тачке 2 ЗПДГ-а.

Поред тога, члан 134 ЗИС-а је незаконит и са аспекта Закона о буџетском систему (ЗБС).⁷⁹ Наиме, одредбом члана 15 става 2 ЗБС-а прописано је да „пореским законом морају бити утврђени предмет опорезивања, основица, обвезник, пореска стопа или износ, сва изузимања и олакшице од опорезивања, као и начин и рокови плаћања пореза.“ Имајући у виду да ЗИС у свом члану 134 уређује које игре на срећу се сматрају играма на срећу из члана 83 става 4 тачке 2, одредба члана 134 је незаконита и са аспекта ЗБС-а, с обзиром на то да је непореским законом уређено питање које може бити уређено искључиво пореским законом.

Треба напоменути да према претходном Закону о играма на срећу није постојало решење прописано чланом 134 ЗИС-а, односно да стари Закон о играма на срећу није уређивао које се игре на срећу сматрају играма на срећу из члана 83 става 4 тачке 2 ЗПДГ-а.⁸⁰ У том смислу, одредба члана 83 става 4 тачке 2 Закона о порезу на доходак грађана из 2019. године прописивала је да се „порез на добитке од игара на срећу не плаћа на остварен добитак од игара које се приређују у играчницама (казинима) и на аутоматима.“⁸¹ Дакле, самим ЗПДГ-ом је, на законит начин, било уређено питање пореског ослобођења, те није препуштено

78 Закон о порезу на доходак грађана, чл. 1 ст. 3.

79 Закон о буџетском систему, *Службени њласник 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, 118/2021 – др. закон и 92/2023.

80 Закон о играма на срећу, *Службени њласник РС*, бр. 88/2011, 93/2012 – др. закон, 30/2018, 95/2018 и 91/2019.

81 Закон о порезу на доходак грађана, *Службени њласник 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,

да се другим непореским законом уреди пореско питање. Тек је Законом и изменама и допунама ЗПДГ-а бр. 153/2020 уведено ово незаконито решење и препуштено непореском закону да уреди пореско питање.

VI Закључак

Иако коцкање има бројене негативне ефекте, не треба занемарити позитивне економске ефекте коцкања, оличене пре све у могућности убирања додатних пореских прихода државе, али и смањења стопе незапослености. Наиме, како истиче Ковачевић: „делатност коцкања и клађења, после рачунарског програмирања и консултантских делатности, по броју запослених најбрже напредује.“⁸² Када је реч о пореским приходима од опорезивања дохотка од коцке, за разлику од већине других индустрија, казина, лутрије и скоро сви други облици коцкања имају тенденцију да се опорезују по стопама изнад општих.⁸³ У том смислу Србија представља велики изузетак прописујући потпуно пореско ослобођење за доходак од „посебних игара на срећу“.

Након спроведеног истраживања, утврдили смо да Србија, за разлику од других држава из региона, својом пореском политиком стимулише активности коцкања. Пореским ослобођењем се обвезнику „пружа финансијски стимуланс да се ангажује у жељеном облику друштвене активности.“⁸⁴

Према истраживању које је у току 2018. године спроведено у оквиру Института за јавно здравље Србије „Др Милан Јовановић Батут“, у Републици Србији укупно 3,9% одрасле популације испуњава критеријуме за ниско, умерено и високоризично коцкање, а проблематично и патолошко коцкање је заступљено код 1,6% испитаника старосне доби између 18 и 64 године, односно процењује се да је у Републици Србији проблем патолошког коцкања присутан код 44.000–97.000 људи старосне доби од 18 до 64 године.⁸⁵

На основу напред наведеног, аутори, међу којима је и аутор неколико нормативних аката, још једном подсећају да би законодавац требало првенствено да се води интересима државе и народа, те да не

7/2018 – усклађени дин. изн., 95/2018, 4/2019 – усклађени дин. изн., 86/2019 и 5/2020.

82 Љубица Ковачевић, „Правни, финансијски и маркетиншки аспекти игара на срећу у Републици Србији“, *Башићина*, бр. 53/2021, 320.

83 Kahlil S. Philander, „A Normative Analysis of Gambling Tax Policy“, *Gaming Research & Review Journal*, Vol. 17, Nr. 2/2013, 17.

84 Д. Поповић, 254.

85 Биљана Килибарда, Надежда Николић, *Истраживање о стиловима живота становништва Србије 2018. године*, Београд, 2020, 24.

би требало да подређује ове интересе приватним интересима, ма колико они моћни били и ма какви притисци били посреди. Како би се сумња у такво поступање отклонила у сфери опорезивања дохотка од коцке, али и у свакој другој, први корак јесте доношење искључиво законитих аката и одредби – а не одредби попут члана 134 ЗИС-а. Осим овог услова који би бар законодавцу требало да буде неупитан, важан корак јесте постојање јасне и детаљне анализи (не *pro forma* анализи ефеката у поступку доношења нормативних аката) из које би се учили и јасно формулисали позитивни фискални ефекти коцкања и ова важна грана привреде уредила на начин који доноси максималан профит држави, али истовремено штити њене грађане у највећој мери, што у Србији тренутно није случај. Опорезивањем дохотка од коцке држава би значајно увећала своја буџетска средства, а што јесте интересе и државе и њених грађана. На тај начин би држава отклонила подстицај коцкању и смањила потражњу за играма на срећу, нарочито потражњу за касинима, клађењем, апаратима, рулетима, итд. Наиме, процењујући ефекат пореза на понашање коцкара у Великој Британији, Патон (*Paton*) је истакао да је потражња за коцкањем осетљива на промене пореских стопа.⁸⁶

Са истовременим смањењем коцкарских активности, држава би почела и да убира додате порески приходе, а што би последично довело и до бољег финансијског положаја Србије. Један од главних циљева владе приликом постављања шема опорезивања игара на срећу треба да буде максимизовање пореских прихода и контрола потрошње ове активности.⁸⁷ Да би се ови циљеви постигли, предлог аутора је да законодавац треба да изврши брисање одредбе члана 83 става 4 тачке 2 ЗПДГ-а. Ово би последично довело и до брисања одредбе члана 134 ЗИС-а, те би се и раније поменута незаконитост ове одредбе отклонила, а пореско ослобођење дохотка од коцке би било уређено искључиво пореским законом, што је у складу са ЗБС-ом и чланом 1 ЗПДГ-а једино законито решење. Ово решење свакако се тиче само аспекта анализираних у овом раду, а не регулисања игара на срећу у Србији. Још мање да сматрамо да би се само овим нормативним интервенцијама решио проблема коцкања у Србији, јер је и за његово смањење потребна шири стратегија и много детаљнија анализа – али свакако сматрамо да се потреба за уређивањем овог (па и сваког другог) питања у складу са законом не сме доводити у питање.

86 David Paton, Donald S. Siegel, Leighton Vaughan Williams, „Taxation and the Demand for Gambling: New Evidence from the United Kingdom“, *National Tax Journal*, Vol. 57, Nr. 4/2004, 847–861.

87 L. Gandulli, L. Leporatti, 3.

Коришћена литература

- Badji Samia, Black Nicole, Johnston David W., „Economic, Health and Behavioral Consequences of Greater Gambling Availability“, *Economic Modelling*, 2023.
- Black Donald W., Coryell William, Crowe Raynold, McCormic Brett, Shaw Martha, Allen Jeff, „Suicide ideations, suicide attempts, and completed suicide in persons with pathological gambling and their first-degree relatives“, *Suicide and Life-Threatening Behavior*, Vol. 45, Nr. 6/2015.
- Gandulli Luca, Leporatti Lucia, „Distributional effects of gambling taxes: empirical evidence from Italy“, *The Journal of Economic Inequality*, Vol. 17, Nr. 3/2019.
- Grinols Earl L., Mustard David B., „Business Profitability versus Social Profitability: Evaluating Industries with Externalities, The Case of Casinos“, *Managerial and Decision Economics*, Vol. 22, Nr. 1–3/2001.
- Günay Hamdi Furkan, „Taxation as a Policy Instrument For Social and Economic Effects of Gambling“, *Journal of Gambling Issues*, 2023.
- Ђукановић Борислав, Кнежевић-Тасић Јасмина, *Бихевиоралне зависности у Србији*, Београд, 2015. (Đukanović Borislav, Knežević-Tasić Jasmina, *Bihevioralne zavisnosti u Srbiji*, Beograd, 2015)
- Килибарда Биљана, Николић Надежда, *Истраживање о стилловима живота становништва Србије 2018. године*, Београд, 2020. (Kilibarda Biljana, Nikolić Nadežda, *Istraživanje o stilovima života stanovništva Srbije 2018. godine*, Beograd, 2020)
- Ковачевић Љубица, „Правни, финансијски и маркетиншки аспекти игара на срећу у Републици Србији“, *Бастина*, бр. 53/2021. (Kovačević Ljubica, „Pravni, finansijski i marketinški aspekti igara na sreću u Republici Srbiji“, *Baština*, br. 53/2021)
- Lanciani Rodolfo, „Gambling and Cheating in Ancient Rome“, *The North American Review*, Vol. 155, Nr. 428/1892.
- Meich Bret F., „The Power to Destroy: The Psychology of Gaming Taxation“, *Gaming Law Review and Economics*, Vol. 12, Nr. 5/2008.
- Милошевић Слађана, Милошевић Вишња, „Коцкање као криминогени фактор“, *Зборник Института за криминолошка и социолошка истраживања*, бр. 2–3/2020. (Milošević Slađana, Milošević Višnja, „Kockanje kao kriminogeni faktor“, *Zbornik Instituta za kriminološka i sociološka istraživanja*, br. 2–3, 2020)
- Newman Stephen C., Thompson Angus, „The Association between Pathological Gambling and Attempted Suicide: Findings from a National Survey in Canada“, *Canadian Journal of Psychiatry*, Vol. 52, Nr. 9/2007.

- Новаковић Марко, „Да ли степен ризика и коришћење криптовалута за прање новца и финансирање тероризма оправдава њихову забрану?“, *Институције и превенција финансијског криминалитета – Institutions and prevention of financial crime* (ур. Јелена Костић, Александар Стевановић, Марина Матић Бошковић), Београд, 2021. (Novaković Marko, „Da li stepen rizika i korišćenja kriptovaluta za pranje novca i finansiranje terorizma opravdava njihovu zabranu?“, *Institucije i prevencija finansijskog kriminaliteta – Institutions and prevention of financial crime* (ur. Jelena Kostić, Aleksandar Stevanović, Marina Batić Bošković), Beograd, 2021)
- Paton David, Siegel Donald S., Williams Leighton Vaughan, „Taxation and the Demand for Gambling: New Evidence from the United Kingdom“, *National Tax Journal*, Vol. 57, Nr. 4/2004.
- Persius Charles, *Rouge et Noir. The Academicians of 1823, or the Greeks of the Palais Royal and the Clubs of St. James's*, London, 1823.
- Поповић Дејан, *Пореско право*, Београд, 2023. (Popović Dejan, *Poresko pravo*, Beograd, 2023)
- Philander Kahlil S., „A normative analysis of gambling tax policy“, *Gaming Research & Review Journal*, Vol. 17, Nr. 2/2013.
- Ранђеловић Саша, *Основе пореског планирања*, Београд, 2020. (Randelović Saša, *Osnove poreskog planiranja*, Beograd, 2020)
- Rose Adam and Associates, The regional economic impacts of casino gambling: Assessment of the literature and establishment of a research agenda, National Gambling Impact Study Commission, Washington DC, 1998, доступно на адреси: <https://govinfo.library.unt.edu/ngisc/reports/ecoimprpt.pdf>, 27. 11. 2024.
- Walker Douglas, Sobel Russell S., „Social and Economic Impacts of Gambling“, *Current Addiction Reports*, Vol. 3, Nr. 3/2016.

Marko PAŠTAR

**Attorney at Law, Law Office Marko D. Paštar, Belgrade, Serbia; PhD
Student at the University of Belgrade Faculty of Law, Serbia**

Marko NOVAKOVIĆ, PhD

**Senior Research Fellow at the Institute of International Politics and
Economics, Belgrade, Serbia**

ENCOURAGEMENT OF GAMBLING IN SERBIA THROUGH TAX LEGISLATION

Summary

Gambling has negative effects on individuals and society. However, it also has positive fiscal effects for the state because it increases public revenues. Consequently, states control this activity, striving to maximize the positive and minimize the negative effects of gambling. As an instrument for achieving this balance, states use their tax legislation. In this sense, we are talking about the regulatory goal of taxation, which is explained in the paper using the method of conceptual analysis.

The paper aims to perform a normative analysis of the taxation of gambling income in the countries of the region and in Serbia using the comparative-legal method, as well as to explain, using the legal-dogmatic method, how Serbia encourages gambling. Regarding the taxation of gambling income, the authors point out the specifics of Serbian tax legislation, which not only does not restrict gambling, but encourages it with its solutions.

The authors conclude in the paper that in Serbia, tax legislation directly stimulates gambling as an undesirable social activity and propose a way to eliminate this incentive.

Key words: Gambling. – Taxation of Gambling Income. – Tax Legislation.

Датум пријема рада: 9. 12. 2024.

Датум исправке рада: 17. 2. 2025.

Датум прихватања рада: 14. 3. 2025.