

*Др Зоран Исаиловић,
професор Правног факултета, Приштина*

Опорезивање добити предузећа у Србији

1. Уводна разматрања

У току трајања СФРЈ и почетка егзистирања СР Југославије опорезивање правних лица доживљавало је бројне промене. Неко време чак је опорезивање правних лица (ОУР-а) напуштено. Промене су настајале у складу са потребом усаглашавања опорезивања предузећа са привредно-политичким реформама које су се одвијале а често и због лоших и брзоплетиких правних решења која су се изражавала у пракси кроз бројне дефектности које је требало отклањати.

Ради континуираног праћења дешавања у материји опорезивања добити предузећа код нас до приступања фискалној реформи, значајна су два периода у претходној Југославији. Маркантни периоди везују се за период од средине 60-их година до доношења Уставних амандмана 1971. године и од амандмана до почетка примене новог система опорезивања добити предузећа.

Средином шездесетих година у претходној Југославији почиње једна од друштвено-економских реформи. Привредном реформом се захтевало да се у највећој могућој мери повећа репродуктивна способност привреде. Полазећи од наведеног, 1965. године укидају се допринос на ванредни приход, допринос на рудно благо и допринос друштвеним инвестиционим фондовима. У току те године потпуно је напуштен и допринос из дохотка радних организација. Наведеним променама као значајне непосредне обавезе радних организација су остале: камата на пословни фонд, допринос заједничким резервама, водни допринос и допринос за коришћење градског земљишта. Почетком 1970. године укинут је допринос заједничким резервама привредних организација, а 1971. укида се камата на пословни фонд. Од

укупно убраних прихода 1968. године на порезе на личне дохотке, порез на промет и царине долазило је 86,7%, а 1972. године 88,8% укупно убраних прихода.

Негативни ефекти настали доминантним ослањањем фискалног система на оптерећење личних доходака условили су да се доношењем Уставних амандмана од 1971. године појаве озбиљни захтеви о поновној потреби увођења у систем оптерећења ОУР-а. Од многобројних циљева које је требало остварити поновним увођењем пореза на доходак ОУР-а нарочито су се истицали:

-Да се равномерније расподели порески терет између привредних групација и грана, тако што би се извршила прерасподела пореског терета с радно интензивних делатности на капитално интензивне,

-стварање флексибилнијег фискалног система ради остваривања економских циљева итд.

Почетком 70-их година донети су републички и покрајински закони о опорезивању ОУР-а. Занимљиво је да су се посебним законима регулисала системска питања а посебно питања вођења текуће политике. Системским решењима регулисани су основни елементи на трајнијој основи. Вођење стабилне политике опорезивања није било могуће, ако би се сваке године мењао појам обвезника, основице опорезивања, врсте стопа итд. Због тога су ова питања регулисана системским законима. Међутим, текућа политика опорезивања вршена је динамичнијим променама у циљу остваривања зацртане ванфискалне политике. Најзначајније мере пореске политике које су код нас коришћене су: утврђивање граничног нивоа дохотка који се није опорезивао, манипулисање стопама, враћање и наменско уступање дела пореза, генерално и селективно ослобађање од плаћања пореза итд. У строго терминолошком смислу ове мере пореске политике имале су карактер дискреционих мера, за разлику од растерећења пореске основице, које се регулисало системским законом.¹⁾

Може се слободно рећи да су у пракси републике и покрајине претерале у примени наведених дискреционих мера и у растерећењу пореске основице. С тим у вези постојала су различита гледишта о томе да ли је порез из дохотка ОУР-а требало и у коликој мери употребљавати за утицај на привредни живот. Једни су били мишљења да овај порез треба да буде превасходно инструмент за прибављање средстава за републички и покрајински буџет, док су му други обавезно давали превасходно активну улогу ради остваривања ванфискалних циљева. У сукобу изложених мишљења у пракси је преовладао став, да имајући у виду и друге пореске облике (порез на промет и порезе који су се плаћали из личних доходака) њихове значајне карактеристике да буду превасходно инструменти за прибављање средстава, порез на доходак ОУР-а због својих особина треба превасходно да буде инструмент за остваривање развојних, стабилизационих и других циљева.

Генерално говорећи, чињеница је да до 31. 12. 1991. године код нас, и када се говорило о порезу на добит предузећа, радило се о номиналној везаности за добит

1. Видети: Група аутора, Систем и политика пореза у СР Србији ван покрајина, Економски институт, 1981, Београд, стр. 74.

као пословни резултат, јер су у пореску основицу били укључени и "надпросечни" лични дохоци, па се она пре приближавала дохотку него што је представљала добит.²⁾

Средином 1990. године Србија (у саставу бивше СФРЈ) донела је Закон о порезу на добит и доприносима из дохотка предузећа. Тај закон није до краја прихватио решења опорезивања добити која практикују земље развијене тржишне привреде. Стога је у складу са спровођењем фискалне реформе у Републици Србији крајем 1991. године донет нови закон назван Закон о порезу на добит корпорација и његова примена је почела од 1. 01. 1992. године.

У том првом реформисаном Закону, пошло се од начела фискалне неутралности. По замисли твораца Закона, порез на добит је требало да буде алокативно неутралан. У контексту неутралности свих непосредних пореза, порез на добит корпорација је требало да буде ослобођен егзистирања бројних ослобођења и олакшица. У суочењу са нашом стварношћу овај концепт је прихватањем одређених измена Закона доживео нека одступања од првобитне намере. Наиме, примена Програма реконструкције монетарног система и стратегије економског опоравка од 1994. године захтевали су потребу активнијег деловања пореског механизма. Када су били у питању сви облици организовања предузећа, потребно је било, путем пореских ослобођења и олакшица, подстаћи инвестирање у стална средства за сопствену делатност или код других обвезника; отварање нових предузећа; запошљавање нових радника итд. Решења у наведеном смеру утврђена су Законом од 1994. године са каснијим изменама и допунама.³⁾ Међутим, у таквим настојањима наша пракса је претерала. Наиме, непотребно се нагињало ка хипертрофираности у погледу давања ослобођења и олакшица. Ово је чинило систем стерилним и неправедним, ударајући снажно на принципе општости и равномерности опорезивања. Због тога промене прописа у 1998. години, усмерене су на уклањању ових негативности.⁴⁾

Порез на добит предузећа учествовао је у укупној структури прихода буџета Републике Србије за 1999. годину, само 2,9% док се у 2000. години од овог пореза очекују приходи у износу од 1.692,6 мил. нових динара или 5,6% у односу на укупне приходе буџета, што се може оценити (у односу на претходну годину) значајним порастом.

2. Видети: др Дејан Поповић, Основни принципи реформе опорезивања добити предузећа, "Економика предузећа", бр. 1-2, Београд, 1992, стр. 33.

3. Закон о порезу на добит предузећа, "Сл. гласник РС", бр., 43/94, 53/95, 52/96, 54/96, 42/98, 18/99, 21/99, 27/99, 33/99, 48/99 и 54/99.

4. Детаљније о томе видети мој рад, "Порески систем Србије и инвестициона улагања", Право и привреда, Београд, бр., 5-8/99.

2) Основни елементи пореза на добит предузећа

Нови концепт опорезивања предузећа направљен је по угледу на земље са развијеном тржишном привредом. У том смислу прописана је садржина основних елемената пореза: обвезник, основица, стопа, ослобођења и олакшице. Уведене су и институције и категорије које се појављују у савременим тржишним привредама, као што су: капитални добити, трансферне цене, пореско консолидовање, однос матична компанија-филијала итд. У току примене система, због специфичних услова, код дефинисања неких елемената пореза дошло је до одступања у односу на решења прихваћених у развијеним привредама света.

а) Обвезник пореза

Дефинисање обвезника пореза на добит предузећа у нашој земљи у различитим интервалима било је неједнако. До краја 1991. године у Србији су се сва правна лица појављивала као обвезници пореза. Међутим, од почетка примене реформисаног система опорезивања, законодавац као обвезника овог пореза одређује правно лице организовано као друштво капитала (корпорација), односно предузеће у једном од следећих облика: деоничарско друштво, друштво са ограниченом одговорношћу, командитно друштво на деонице, друштвено предузеће и јавно предузеће у друштвеној и државној својини. Осим ових субјеката, обвезници пореза су били и задруга и задружно предузеће и установа која продајом производа и услуга на тржишту остварује добит. Каснијим променама прописа проширен је круг обвезника. Тако, садашњим важећим законом⁵⁾ као обвезник пореза појављује се правно лице организовано у једном од следећих облика:

- акционарско друштво,
- друштво са ограниченом одговорношћу,
- друштвено предузеће,
- јавно предузеће,
- ортачко друштво,
- командитно друштво,
- задруга која остварује приходе продајом производа на тржишту или вршењем услуга уз накнаду и
- друго правно лице које није организовано у неком од наведених облика (недобитна организација) ако остварује приходе продајом производа на тржишту или вршењем услуга уз накнаду.

Недобитне организације имају права на ослобођење од плаћања пореске обавезе ако испуне услове утврђене законом.

Првим прописима у реформисаном пореском систему пошло се од потребе конципирања компарабилног пореза на добит корпорација са бројним развијеним државама савременог света. У том смислу пошло се од решења по коме су друштва лица фискално транспарентна. Оно на најбољи начин одражава двојну приро-

5. Видети: чл.,. 43, Закона о порезу на добит предузећа.

ду ових трговачких друштава у којима, иако могу имати статус правног лица, доминирају персонални елементи, што се показује кроз неограничену солидарну одговорност чланова за обавезе друштва.⁶⁾ Таква природа друштва лица условила је да се другим порезом оптерете у односу на друштва капитала. Друштва капитала су оптерећена посебним порезом, због тога што имају економску снагу независну од економске снаге чланова корпорација. Међутим, код друштава лица, због зависности њихове економске снаге, пословни резултат пословања се приписивао њиховим члановима и опорезивао системом опорезивања дохотка грађана. Овакав концепт опорезивања прихвата већина земаља у транзицији, и преовлађујућа је тенденција у савременим модерним фискалним системима имајући позитивне репрекусије у томе да "суочава потенцијалне стране инвеститоре са шемом пореског планирања која је добро позната из искустава њихових земаља"⁷⁾. Осим тога, главни аргумент против концепта једнаког опорезивања друштава капитала и друштава лица посебним порезом на добит предузећа састоји се у томе што би се пропорционалним опорезивањем изгубио смисао синтетичког опорезивања дохотка грађана. Доходак од самосталне делатности практично би био изузет од прогресивног опорезивања⁸⁾.

Савремена решења дефинисања пореског обвезника у нашој пракси трпела су критику зато што врше дискриминацију појединих организационих облика предузећа. То је био разлог да се позитивним прописима као порески обвезник пореза на добит предузећа дефинише свако правно лице које је организовано у складу са одредбама Закона о предузећима за обављање делатности ради стицања добити, обухвативши изузетно као обвезника и правно лице - недобитну организацију под условом да остварује приходе од продаје производа и вршење услуга уз накнаду. На овај начин изједначени су и са пореског аспекта стављају се у исти положај сва правна лица која остварују добит, односно приходе на тржишту⁹⁾.

Изложеним променама фактички долазимо до концепта опорезивања добити предузећа и напуштамо посебно оптерећење добити корпорација. Изгледа да су ово диктирале наши практични разлози, мада концепт опорезивања добити предузећа није у примени у савременим тржишним привредама и може се срести само у земљама Латинске Америке и у неким бившим социјалистичким земљама.

Спољна манифестација наведених токова се огледа у називу закона у Србији и променом термина "корпорација", термином "предузеће". Међутим, суштински је нејасно да ли се Савезни Закон о основама пореског система изјашњава за опорезивање добити корпорација или предузећа.

6. др Дејан Поповић, Порески третман друштава лица, " Финансије ", бр. 1-2, 1996, Београд, стр. 73.

7. Оп. цит. стр. 67.

8. Видети: Група аутора, Специјалистичке последипломске студије за кадрове Републичке управе јавних прихода Србије, Београд, 1994., стр. 274. и 275.

9. Образложење Предлога Закона о изменама и допунама Закона о порезу на добит корпорација, Влада Републике Србије, Београд, 1996. стр. 2.

По угледу на друге савремене тржишне привреде, у Југославији се напушта опорезивање по искључиво територијалном принципу и акцептира принцип резидентности у погледу пореске обухватности. Наведено решење је у сагласности са закљученим уговорима бивше СФРЈ о избегавању двоструког опорезивања. Поменути Савезни Закон, познаје резидента и нерезидента Југославије и резидента и нерезидента републике као обвезнике пореза.

Резидент Југославије плаћа порез на добит остварену пословањем на територији Југославије и у иностранству. Дакле, прихвата се концепт светског дохотка који се појављује у највећем броју земаља чланица ОЕЦД-а. Резидент Југославије је правно лице које је основано или има седиште стварне управе и контроле на територији Југославије. Резидент Југославије истовремено је резидент једне од република.

Нерезидент је правно лице које је основано или има седиште стварне управе и контроле ван територије Југославије. Пошавши од решења прописаним Савезним Законом, републичким Законом се прецизира дефиниција резидената, односно нерезидената Републике. Тим путем се избегава проблем сукоба надлежности републичких пореских законодавстава и двоструког опорезивања. У српском Закону се дефинише појам резидената и нерезидената Републике и прецизније него у Савезном закону одређује нерезидент републике. Дакле, по Закону о порезу на добит предузећа резидент је правно лице које је основано или има седиште стварне управе и контроле на територији Републике. Он подлеже опорезивању добити коју оствари на територији Републике и друге републике. Нерезидент Републике Србије је правно лице - резидент друге републике које послује на територији Републике преко сталне пословне јединице. Сталном пословном јединицом се сматра стално место пословања преко којег правно лице у периоду дужем од шест месеци потпуно или делимично обавља пословање, нарочито у следећем организационом облику: погон, огранак, представништво, фабрика, радионица и градилиште. Нерезидент подлеже опорезивању добити коју оствари на територији републике.

6) Пореска основица

Висина оптерећења обвезника битно зависи и од утврђене пореске основице. Основицу пореза на добит предузећа представља опорезива добит обвезника која се утврђује у пореском билансу. У предреформском систему опорезивања обрачунавање пореза и доприноса било је у контексту биланса успеха. Због тога ми нисмо познавали порески биланс.

Под пореским билансом подразумевамо документ - извештај у који се утврђује опорезива добит предузећа која чини основицу за опорезивање. Савремена фискална пракса, која је у Закону прихваћена, разликује биланс успеха од пореског биланса који се појављује као инструмент за разрез пореза на добит предузећа. Наиме, методологија утврђивања основице пореза на добит прописује се у пореским законима, а не у Законима о рачуноводству и представља *lex specialis* у односу на генерална рачуноводствена правила¹⁰⁾. Конкретно, у пореском билансу се

врше усклађивања добити, односно губитка утврђених у билансу успеха (према Закону о рачуноводству), на начин прописан Законом о порезу на добит предузећа. Практично, састављање пореског биланса излаже се преко корекције прихода и расхода исказаних у билансу успеха. Разлог овоме је тај, да се онемогући ерозија основице, којом би се смањила обавеза плаћања пореза.

Ради спречавања могућности сужавања основице од стране пореског обвезника, законодавац је посебну пажњу морао да посвети потреби корекције тзв. трансферних цена. Под трансферним ценама подразумевамо цене настале у вези са трансакцијама средствима или стварањем обавеза међу повезаним лицима. Повезана лица се објективно налазе у позицији да због интереса мањег плаћања пореза на добит својим акцијама допринесу умањењу основице. Статус повезаног лица са обвезником законодавац утврђује за физичка и правна лица у чијим се односима са обвезником јавља могућност контроле или значајнијег утицаја на пословне одлуке. Контрола над обвезником је омогућена када неки субјекти имају више од половине или појединачно највећи део акција или удела. Док се значајним утицајем сматра узајамно велики обим купопродаја, технолошке зависности или на било који други начин стечене контроле над управљањем.

Повезаним лицем са обвезником такође се сматра и правно лице у коме, као и код обвезника, иста физичка и правна лица непосредно или посредно учествују у управљању, контроли или капиталу као на напред изложени начин.

Трансакције, односно стварање обавеза код којих се јављају трансферне цене могу бити разноврсни: испорука добара, пружање услуга, уступање уз накнаду права интелектуалне својине (нпр. патената), споразум о подели трошкова за активности истраживања и развоја (енг. cost - sharing agreement), давање кредита и др.¹¹⁾ Приликом састављања пореског биланса обвезник мора да посебно изложи наведене трансакције код којих се и појављују трансферне цене. Али, заједно са њима, његова је истовремена обавеза да у пореском билансу прикаже и њихову вредност по ценама које би се оствариле на тржишту таквих или сличних трансакција да се није радило о повезаним лицима (примена начела "ван дохвата руке"). Најзад, практично се стварају могућности за елиминисање опасности од еродирања основице, што се обвезнику налаже да разлику између цене утврђене применом начела "ван дохвата руке" и његове трансферне цене инкорпорира у основицу за опорезивање (опорезиву добит). Наравно, ако је једно повезано лице приморано да применом принципа "ван дохвата руке" искаже већу добит, кроз одговарајуће усклађивање би требало допустити другом повезаном лицу да искаже веће трошкове (тј. умањену добит)".¹²⁾

10. Образложење Нацрта Закона о порезу на добит корпорација, Влада Републике Србије, радна група за реформу фискалног система, Београд, октобар, 1991, стр. 4.

11. др Дејан Поповић, Наука о порезима и пореско право, Colpi, Budapest и " Савремена администрација ", Београд, 1997., стр., 560.

12. Transfer Pricing and Multinational Enterprises. Three Taxation Issues, OECD, Paris, 1984, стр. 16.

Примена не симулираних цена ("ван дохвата руке") ради корекције трансферних цена остварује се кроз коришћење упоредивих цена на тржишту, а ако је то немогуће допуштена је употреба методе коштања увећане за уобичајену зараду.¹³⁾

Поред наведеног усклађивања навешћемо и друга значајна усклађивања. Да би се утврдила пореска основица, трошкови материјала и набавна вредност продате трговачке робе признају се у износима обрачунатим применом методе просечне цене. Ако предузеће, сходно Закону о рачуноводству, користи друге методе у вођењу залиха материјала, резервних делова и трговачке робе (Фифо, лифо методе итд.), да би сачинили биланс успеха, за утврђивање добити или губитака значајних за утврђивање пореза на добит, у пореском билансу, залихе материјала и трговачке робе мора водити само применом просечних цена код утврђивања трошкова утрошеног материјала, односно коштања продате трговачке робе.

Трошкови зарада, односно плата, признају се у износу обрачунатом на терет пословних расхода. Предреформски прописи, дакле, у односу на садашња решења нису признавали плате у целини као пословни расход. Ранијим порезом су се оптерећивале у једном делу и плате.

За разлику од биланса успеха, у који се као пословни расход укључује и део примања по основу права учешћа запослених у добити предузећа, то није случај и са пореским билансом. По Закону о порезу на добит предузећа (Чл.8.ст.2.), примања запослених или других лица који потичу из расподеле по основу учешћа у добити обвезника, нису расходи у смислу пореског биланса.

За утврђивања основице за опорезивање, као значајан пословни расход, појављује се амортизација сталних (основних) средстава. Пореским прописима као расход за амортизацију сталних средстава признаје се утврђени износ настао применом пропорционалне, функционалне или дегресивне методе. За отклањање потпуне арбитрерности приликом умањивања добити за опорезивање обвезника се утврђују следећа ограничења:

Једном одабрана метода амортизације се примењује до коначног амортизовања вредности појединачног средства или групе средстава. Промена методе амортизације допуштена је када се са дегресивне прелази на пропорционалну. У том се случају, неотписана вредност средстава или групе средстава распоређује на једнаке амортизационе квоте за преостали отписни век. Једном амортизована средства не могу се поново укључивати у обрачун амортизације за потребе пореског биланса.

13. Иста правила о онемогућавању "штивовања" основице путем трансферних цена утврђене су и за аконтациони порез на приходе од самосталних делатности. Разлика је само у томе што се у закону о порезу на доходак грађана статус повезаног лица са обвезником даје још и члановима његове породице, браћи, сестрама, родитељима брачног друга и пасторцима обвезниковим. (Чл. 55 ст. 7, Закона о порезу на доходак грађана, "Службени гласник РС", бр., 43/94, 74/94, 53/95, 1/96, 12/96, 24/96, 39/96, 52/96, 54/96, 16/97, 60/97, 20/98, 42/98, 18/99, 21/99, 25/99, 27/99, 33/99, 48/99 и 54/99).

Обрачунавање амортизације помоћу пропорционалне методе врши се тако што се на набавну вредност основних средстава примењују годишње стопе амортизације из уредбе о номенклатури средстава за амортизацију са годишњим амортизационим стопама. Трајност одређеног средства добија се тако што се подели 100 са стопом.

Функционална метода се користи тако што се основица за амортизацију (набавна вредност увећана за трошкове око набавке и омогућавање коришћења средстава) подели са очекиваним обимом учинка (операција, производа и сл.). Амортизација у периоду (обрачунској години) за који се саставља биланс успеха, односно порески биланс, добија се тако што се обрачуната амортизација по једном учинку на наведени начин помножи бројем стварних учинка у том периоду (обрачунској години). Применом функционалне методе постиже се убрзанија амортизација у односу на пропорционалну. Тим путем се смањује пореска основица пореза на добит и, сходно томе, умањује износ који треба платити држави. Да се то не би значајније одразило на равномерност плаћања пореске обавезе, законодавац прописује да када се применом ове методе укупна амортизација повећа за више од 5% од амортизације обрачунате пропорционалном методом за признање резултата функционалне амортизације потребна је сагласност надлежног пореског органа.

Дегресивна метода користи се тако што се у првој години периода амортизације на амортизациону основицу примењује стопа утврђена прописом за пропорционалну методу повећана коефицијентом одређеним пореским законима. Та стопа се примењује и на преостали износ вредности основног средства у наредним годинама. Међутим, у години када износ амортизације обрачунат применом дегресивне методе падне испод износа који би био обрачунат применом пропорционалне методе, амортизација се обрачунава за ту и следеће године деобом преостале вредности са преосталим бројем година века трајања средстава или групе средстава¹⁴⁾. Учинак дегресивне методе састоји се у томе што омогућава повећану стопу амортизације на садашњу вредност до одређеног износа. Остатак вредности у прописаном моменту прелази на пропорционални метод и амортизује се на уобичајен начин применом стопе на преосталу бруто вредност.¹⁵⁾

У циљу онемогућавања значајнијег смањивања основице за опорезивања (опорезиве добити) законодавац прописује висину износа до које порески обвезници могу у своје расходе укључити издатке за здравствене, културне, образовне, научне, хуманитарне, верске сврхе, заштиту човекове средине и спортске намене. Ти лимити су прописани у износу највише до 3% од укупног прихода. Потребно је истаћи, да се неће признати издаци за хуманитарне намене ако нису извршени преко хуманитарних организација регистрованих за те намене.

14. Видети чл. 13. Закона о порезу на добит предузећа, и чл., 55 Закона о основама пореског система "Сл. лист СРЈ", бр. 30/96.

15. Видети: Драгана Дејановић, Порез на добит корпорација у Републици Србији, Прилог у књизи групе аутора, Порези, царине и друге дажбине, 1995., Ниш, стр. 139.

Ограничење је предвиђено и за издатке за чланарине коморама, савезима и удружењима и износи највише до 0,1% укупног прихода. Расходи за рекламу и пропаганду (само они поклони и други расходи који служе директној или индиректној промоцији пословања пореског обвезника) признају се највише до 3% од укупног прихода обвезника. Расходи за пропаганду, за које није документован прималац или чији је прималац повезано лице не признаје се у пореском билансу. Реклама представља директну информацију везану за одређени производ који садржи конкретне податке о производу (цена, врста, начин и услови продаје) и пружа непосредну подршку продаји тог производа. Може се спроводити огласима на ТВ и у дневној штампи, спотовима и сл. Пропаганда представља трошак "инвестиционог карактера" који има за циљ истицање општих информација о пословању и опште унапређење пословања. Може се обављати путем пропагандно - информативног материјала (календар, проспекти, каталози), аудиовизуелно (филм, видео касете), наступом на сајамским манифестацијама, конференцијама за штампу, организовањем студијских путовања и другим активностима односа са јавношћу.¹⁶⁾ У расходе пропаганде би спадали и расходи на име спонзорства, где прималац средстава има обавезу пружања било које врсте противуслуге које индиректно промовишу пословање пореског обвезника. Такође карактер расхода пропаганде са ограничењима признавања у пореском билансу имају поклони веће вредности учињени пословним партнерима (намештај, одела, аутомобили, кожане јакне и сл.).

Ако би обвезник извршио амортизацију применом виших стопа од прописаних и/или за изложене сврхе имао издатке веће од прописаних, издвојени већи износи би представљали прибитне ставке и чинили би саставни део добити према пореском билансу.

Осим расхода ограничено прихваћених, појављују се и издаци обвезника који се у пореском билансу признају у целини. То су:

- Плаћени порези на имовину, доприноси за обавезно социјално осигурање које плаћа послодавац, таксе и друге дажбине које не зависе од резултата пословања.

- Чланарине прописане законом (у контексту наведеног, прилози коморама чија је висина прописана одговарајућим одлукама а на основу закона, признају се као издатак у целини).

- Издаци - донације за финансирање обнове земље извршени преко Републичке дирекције за обнову земље.

- Обрачунате камате, изузев камате због неблагоприятног плаћања пореза, доприноса и других јавних прихода. Законодавац прописује, да у случају кредитног односа међу повезаним лицима, статус одбитне ставке имају камате и припадајући трошкови само до износа којима је на тржишту било могуће задужити се, односно узети кредит у обрачунском периоду.

16. Мишљење Министарства финансија Републике Србије број 430 - 07 - 161 / 96 - 04 од 18. 11.1996. године.

Као расход у пореском билансу не признају се издаци обвезника у виду члана-рина и прилога датих политичким организацијама.

За утврђивање опорезиве добити у пореском билансу признају се пословни, финансијски, непословни и ванредни приходи, и ревалоризациони приходи обрачунати у билансу успеха у складу са законом којим се уређује рачуноводство. У циљу привлачења повериоца да упише зајам, приходи од камата по основу јавног зајма не улазе у пореску основицу.

Корекција прихода обвезника неопходна је и код потраживања које овај има од дужника са статусом повезаног лица или кредита који је дао дужнику са таквим статусом. Наиме, камата и припадајући трошкови који улазе у приходе у пореском билансу не могу бити мањи од оних који би се остварили да је на тржишту било могуће уговорити та потраживања, односно одобрити кредит у обрачунском периоду.

На посебан начин, законом утврђеним, у пореску основицу пореза на добит предузећа улази приход од капиталног добитка. Капиталним добитком сматра се приход који обвезник остварује продајом, односно другим преносом уз накнаду:

- Стварних права на непокретностима,
- Трајног права коришћења и права градње на градском грађевинском земљишту,
- Права индустријске својине,
- Удела у имовини правних лица и акција и осталих хартија од вредности,
- Опреме,
- Сталне имовине.

За пореске сврхе под капиталним добитком подразумевамо разлику између продајне цене наведене имовине и њене набавне цене усклађене законом. Ако је ова разлика негативна, имамо капитални губитак.

Продајна цена се сматра уговорена цена, односно тржишна цена коју утврђује надлежни порески орган, ако процени да је уговорена цена нижа од тржишне. Уговорену цену односно тржишну цену представља цена без пореза на пренос апсолутних права. У случају да се пренос права врши путем замене за друго право, продајном ценом се сматра тржишна цена права која се добија у накнаду, уз корекцију за евентуалну примљену или плаћену разлику у новцу.

За исту сврху, одређивања капиталног добитка, набавном ценом подразумевамо цену по којој је обвезник стекао имовину, умањену по основу амортизације, односно увећану по основу ревалоризације до дана продаје, у складу са прописима којима се уређује рачуноводство. Ако цена по којој је имовина стечена није исказана у пословним књигама обвезника, или није исказана на начин који смо изложили, набавну цену чини тржишна цена на дан набавке коју утврди надлежни порески орган онако како је истакнуто.

Код продаје стварних права на непокретностима утврђена набавна цена на напред описани начин усклађује се увећањем по основу:

- а) Трошкова инвестиционог одржавања непокретности,

б) Трошкова унапређења непокретности у виду додатних улагања ради повећања капацитета, односно побољшања квалитета или промене намене, с тим што се у набавну цену ти трошкови признају у висини стварних улагања ревалоризованих до дана продаје у складу са прописима којима се уређује рачуноводство.

Законом је прецизно регулисано шта се сматра набавном ценом приликом продаје: непокретности у изградњи, хартија од вредности које су котиране не берзи и хартија која се не котирају на берзи.¹⁷⁾

Законодавац разликује укључивање у опорезиву добит дугорочног капиталног добитка (остварен продајом имовине коју је обвезник држао у свом портфељу дуже од 12 месеци), у односу на краткорочни капитални добитак (остварен продајом имовине коју је обвезник држао у свом портфељу 12 месеци или краће). Наиме, дугорочни капитални добитак укључује се у опорезиву добит са 50% вредности, док се краткорочни капитални добитак укључује у опорезиву добит у пуном износу. Овим решењем дат је привилегован порески третман дугорочним капиталним добицима ради стимулисања развоја пре свега тржишта хартија од вредности и др.

Висина опорезиве добити зависи од механизма пребијања капиталних добитака и капиталних губитака. Капитални губитак остварен при продаји једног права из имовине може се пребити са капиталним добитком оствареним при продаји другог права из имовине у истој години. Ако се, међутим и после наведеног пребијања исказе капитални губитак, постоји могућност његовог пребијања на рачун будућих капиталних добитака у наредних пет година.

в) Пореске стопе

У СФР Југославији, зависно од актуелне пореске политике, од прве половине 70-их година до распада државе постојала су различита опредељења у погледу примене врсте стопа код опорезивања предузећа. Тако 70-их година, након поновног увођења опорезивања дохотка ОУР-а (пре тога дуже време нису се ове опорезовале већ се директно опорезивање ослањало на оптерећење личних доходака) неке републике и покрајине су примењивале прогресивне стопе. Основни разлог је био потреба за остваривање начела плаћања пореза према економској снази и остварење једног од главних циљева увођења овог пореског облика - да се изврши прерасподела пореског терета с радно-интензивних на капитално интензивне организације. Тада се сматрало да у условима неједнаког стицања дохотка, нерешеног питања усмеравања дела дохотка који је резултат рада у изузетним природним условима или погодностима на тржишту или других погодности, примена јединствених пропорционалних стопа интензивирала би негативне утицаје на радно-интензивне делатности и не би се извршила неопходна прерасподела пореског оптерећења на терет капитално-интензивних делатности. Прогресивне стопе које су примењивале Србија и Косово показивале су одређене слабости. Главна је била стварање обилних средстава која се нису имобилисала, и стварали су се виш-

17. Видети чл., 25, став 3,4,5, Закона о порезу на добит предузећа.

кови који су убрзавали и онако прегрејану потражњу. Напуштањем прогресивних стопа републике и покрајине најчешће су прелазиле на примену пропорционалних стопа с тим да се основица умањи за део личних доходака.

Касније се ишло ка решењу којим би се извршила снажнија прерасподела пореског терета између група односно грана делатности. Републике и покрајине су у систем увеле диференциране стопе по делатностима. Њихова је висина била сразмерна доходу по условном раднику групе односно гране којој обвезник припада, и који је остварен у претходној години. Диференцирано опорезивање по гранама и групама делатности почивало је на филозофији активне фискалне политике која је имала дискриминаторна обележја према различитим и унутар појединих делатности. Диференциране стопе нису омогућавале равномерност у распореду пореског терета. Њихова примена је умањивала алокативну ефикасност и није обезбеђивала оптимални раст друштвеног производа. Овај метод је компликованији и изазива веће режијске трошкове.¹⁸⁾

Садашњим Законом о порезу на добит предузећа прописана је једнообразна пропорционална стопа. Нови концепт у Србији, пошао је од искуства савремених држава ОЕЦД - алокативне неутралности пореске политике. Компаративна анализа показује да све државе - чланице ОЕЦД-а (са изузетком Швајцарске) примењују пропорционално опорезивање добити корпорација. Прогресија се користи код пореза на доходак физичких лица, па се зато жели избећи двоструко прогресивно опорезивање дохода који, у крајњој линији, увек припада акционарима. Ограничену пропорцију примењује шест земаља, (Белгија, Јапан, Велика Британија, САД, Финска и Канада). У њима су почетни скромни износи профита испод одређеног лимита подвргнути сниженим пореским стопама.¹⁹⁾

Законом о порезу на добит корпорација из 1991. године била је утврђена пропорционална и једнообразна стопа у висини од 40%. За мала предузећа била је прописана нижа стопа и износила је 30%, док је за правна лица кориснике слободне зоне стопа износила 25%. У жељи да воде алокативно неутралну пореску политику од средине 1994. године до најновијих промена Закона, за све обвезнике пореза на добит предузећа у нашој Републици била је предвиђена јединствена стопа. У Републици Србији она износи 20%. Процењује се да је ово стимулативна стопа за улагање страног и домаћег капитала у инвестиције.

Крајем 1999. године поново долази до промена у конципирању пореске политике везане за порез на добит предузећа. Значајно се одступа од правила да основицу пореза на добит представља опорезива добит и да се за све обвезнике примењује јединствена стопа. Новим прописима, законодавац омогућује малим предузећима која имају тај статус на основу Закона о рачуноводству, да могу ако то хоће, плаћају порез на добит на основицу коју чини збир свих прихода исказаних у би-

18. Видети: др Миливоје Тркља, Финансијско право, Правни факултет у Новом Саду, 1998., стр. 207.

19. Др Д. Поповић, др М. П. Ковачевић и др., Коментар закона о порезу на добит корпорација, "Номос", Београд, 1992. стр. 53.

лансу успеха према прописима којима се уређује рачуноводство. Другим речима, наведени обвезници се могу одредити да њихову основицу представља укупан приход уместо опорезиве добити. У том случају мала предузећа ће плаћати порез по стопи од 2% и биће ослобођена од плаћања пореза на имовину у статистици.

Изложена решења у Републички систем опорезивања уграђена су Законом о изменама и допунама закона о порезу на добит предузећа и Законом о допунама закона о порезима на имовину,²⁰⁾ у циљу остваривања актуелне економске политике Савезне владе и Владе Републике Србије. Наиме, мала предузећа су један од најбиталнијих елемената модерне економије и стално показују натпросечан раст. У њима се остварује могућност бржег и већег запошљавања радника што је у нашим садашњим условима изузетно привлачно. Конкретно, неопходно је да се олакша порески положај малих предузећа тако што ће на једноставан начин и са мањим трошковима пореске евиденције моћи да измирују обавезе према држави. Изузетно ниска стопа од 2% стимулативно ће деловати на бројна мала предузећа (у 1998. години било их је око 63.000) да плаћају порез према оствареном укупном приходу.

Међутим, по нашем мишљењу не треба изгубити из вида и недостатке примене посебне основице и стопе за опорезивање малих предузећа. Наиме, у теорији је неспорно да је најреалнији објективни показатељ економске снаге предузећа у условима тржишне привреде - добит. Могућност да се нека предузећа опорезују на други начин, конкретно опорезивањем укупног прихода, утицаће значајно на непоштовање начела плаћања пореза према економској снази. Такође, у пракси ће долазити и до неједнаког опорезивања пореских обвезника са истом или приближном економском снагом, ако једни плаћају порез на основицу која представља опорезива добит применом стопе од 20%, а други на основицу утврђену према укупном приходу применом стопе од 2% итд.

Не преувеличавајући значај пореске политике, остајући при потреби уважавања поштовања вођења умерене активне пореске политике, због наших конкретних услова, заложимо бих се за прихватање једноставнијих решења код опорезивања добити предузећа. У том контексту, предлажемо да се за мала предузећа одреди нижа стопа опорезивања (између 10 - 15%) од опште важеће (20%) за остале привредне субјекте. Према томе, основица за опорезивање за сва предузећа би била иста и представљала опорезиву добит.

3. Закључак

У контексту изградње новог пореског система у Србији се настојало са доношењем Закона о опорезивању добити корпорација које познају савремене државе, чије се привреде заснивају на тржишном начину привређивања. У том смислу првим реформисаним прописима дефинисани су: порески обвезник, пореска основи-

20. Оба закона су објављена у "Сл. гласнику РС", бр., 48/99.

ца, пореска стопа, ослобођења и олакшице. Међутим, у току функционисања система као и у другим сегментима пореског система, истина, овде у мањој мери, дошло је до одређених одступања.

Важећим прописима се за обвезника пореза на добит предузећа, утврђује свако правно лице које је организовано у складу са одредбама Закона о предузећима. У случају нашег опредељења за примену синтетичког пореза код опорезивања грађана овакво решење не би давало добре резултате. Дакле, само би друштва капитала требало опорезовати посебним порезом на добит корпорација, што би наш систем у овој сфери друштвеног живота опет направио компарабилним са решењима других савремених држава.

Мишљења сам да би се требало одредити за примену јединствене пореске основице (опорезиве добити) за све привредне субјекте. Међутим, уважавајући значај и позитивне особине малих предузећа за наш привредни живот, примена нижих стопа за ове привредне субјекте (нпр., између 10 - 15%) у односу на стандардну (износи 20%) имале би позитиван утицај, посебно на решавање проблема незапослености у нашој Републици.