

Мр Момо Кијановић,
начелник у РУЈП – Одељење за утврђивање
и најлаију јавних прихода, Приједоље

Порески подстицаји и олакшице у Закону о порезу на добит предузећа

Уводне напомене

Ако пођемо од чињенице "да економска политика подразумева дејство мера и средстава које у складу с карактером друштвено-економског система предузимају одређени субјекти у процесу остваривања утврђених циљева"¹⁾ у том контексту фискална политика у садејству са другим политикама "представља значајну сферу дејства и компоненту економске политике која доприноси остваривању постављених циљева".²⁾

Инструментима и мерама фискалне политике које су краткорочног карактера и имају стабилизационе ефекте може се утицати на агрегатну тражњу, а са мерама фискалне политике које имају дугорочне ефекте може се утицати на повећање привредног раста и друштвеног производа, као основног предуслова за нормално финансирање јавне потрошње.

Фискална политика преко својих инструмената са дугорочним ефектима може утицати и на величину и концентрацију акумулације, при чему су (инструменти) најефикаснији следећи: пореско стимулисање нових инвестиционих улагања, пореско стимулисање убрзане амортизације, усмеравање расподеле дохотка и добити путем пореза, пореско стимулисање штедне становништва и каналисање ње-

1. Емилија Вукадин, Економска политика, Правни факултет у Београду, 1991, стр. 1.

2. Ibid: стр. 257

не структуре, посебне пореске стимулације за увоз капитала, премиране инвестиције и друго.³⁾

Предмет овог рада биће анализа пореских подстицаја и олакшица у Закону о порезу на добит предузећа⁴⁾ (у даљем тексту ЗПДП) који је ступио на снагу 9.07.1994. године, а који је до 31.12.1999. године доживео десет измена и допуна, а део закона који третира ову проблематику мењан је и допуњаван четири пута, а што говори о значају ове проблематике као и њеној динамичности. Анализи ће бити подвргнути порески подстицаји и олакшице које су нормативно-правно утврђене одредбама члана 39 до 48 Закона и које ће се примењивати приликом утврђивања коначне пореске обавезе за 1999. годину као и месечне аконтационе обавезе за 2000. годину.

1. Теоријски аспекти пореских подстицаја и олакшица

– дефиниција и појам

Пореска олакшица представља уступак (повластицу) која чини држава у погледу пореског обвезника, пореске основице, пореских стопа или износа пореског прихода, све то у поређењу са општим режимом ова четири елемента који би законом био уређен у одсуству олакшице.⁵⁾ Из овакве дефиниције пореских олакшица произилази да оне увек доводе до смањена пореских прихода, те се из тих разлога у финансијској литератури као алтернатива користи и термин (порески расход), који у бити представља сваку меру пореске политике чија примена повлачи смањење пореских прихода у односу на износ који би се прикупио у "нормалним" условима.⁶⁾

У финансијској литератури се сусреће и термин "порески инвестициони подстицај"⁷⁾, који подразумева мере којима се стимулишу економски раст и ублажавају регионални и секторски диспаритети у привреди. Међутим, инвестиције се могу поспешити и мерама које нису фискалне природе, као што су субвенције које се из буџета дају потенцијалним инвеститорима. Из ових разлога је термин инвестициони подстицај шири (однос општег и посебног) од термина порески подстицај.

Посматрано из угла државе и фискалног аспекта пореске олакшице (порески расход) имају за последицу смањење јавних прихода, те је из тих разлога у неким земљама ОЕЦД (Немачка, Шпанија, Аустрија, Француска и САД) као законска обавеза предвиђено подношење парламенту консолидавног рачуна пореских ра-

3. Перо Јуруковић: Фискална политика у економској теорији и пракси, Информатор, Загреб, 1989, стр. 41.

4. "Сл. гласник РС", бр. 43/94, 53/95, 52/96, 54/96, 42/98, 48/99 и 54/99

5. Дејан Поповић, Наука о порезима и пореско право, Институт отворено друштво (Институт за уставну и законодавну политику), Савремена администрација, Београд, 1997, стр. 192/93

6. Ibid, стр. 193.

7. Ibid, стр. 193.

схода. "Консолидажни рачун пореских расхода"⁸⁾ подразумева постојање листе посебних пореских ослобођења, одбитака, кредита, преференцијалних пореских стопа и одлагања извршења пореске обавезе, с једне стране, и трошак оваквих мера, исказан најчешће путем износа изгубљеног пореског прихода, с друге стране.

Имајући у виду бројност и разноликост пореских олакшица, оне се могу "класификовати на различите начине".⁹⁾

а) Везивање пореске олакшице за одређену врсту пореза односно за одређени порески облик (порез на добит предузећа, порез на доходак физичких лица, порез на имовину, порез на промет, комуналне таксе и др.).

б) Трајне и привремене са становишта дужине трајања пореске олакшице.

в) Могу се пружати на територији целе државе или у појединим њеним деловима или у појединим гранама делатности.

г) Поједине врсте олакшица доводе до потпуног неплаћања пореза (пореско ослобођење), неке до делимичног неплаћања пореза (умањење обрачунатог пореза – порески кредит), а поједине доводе до одлагања плаћања пореза. Ова подела има највећи утицај на висину пореских прихода.

д) Класификација према фази предузетничког подухвата (пре, у току, при крају и након окончање активности).

ђ) Поред олакшица које се пружају на нивоу националних економија, постоје олакшице на плану међународних економских односа а које пружају како земље увознице капитала тако и земље извознице капитала.

Из саме дефиниције пореске олакшице произилази да се она може реализовати на различите начине и то:

- олакшице у погледу пореског обвезника;
- олакшице у погледу пореске основице;
- олакшице у погледу висине пореске стопе и
- олакшице у погледу висине обрачунатог пореза.

2. Искуства земаља са тржишно орјентисаним привредама

Имајући у виду напред изнете теоријске аспекте пореских олакшица, као логично намеће се питање каква су у том погледу искуства земаља са тржишно орјентисаним привредама?

У овим земљама, мисли се на земље чланице ОЕЦД-а, све до пред крај седамдесетих година овог века фискална политика се заснивала на бројним пореским олакшицама, а што је за последицу имало битно сужавње пореске основице и смањење јавних прихода, а држава да би надоместила недостајуће приходе нужно је морала да примењује високе пореске стопе. Негативна искуства овакве фискалне политике резултирала су почетком и током осамдесетих година спровођењем фи-

8. Ibid, стр. 194.

9. Класификација преузета од проф. др Дејана Поповића.

скалне реформе у земљама - чланицама ОЕЦД-а, која се заснивала на дијаметрално супротним принципима – пореска основица мора бити што шири а пореске стопе што ниже.

Наведени принцип је општеприхваћен у савременој финансијској теорији а операционализован кроз мере фискалне политике земаља – чланица ОЕЦД-а.

Проширивање пореске основице образлаже се тиме што порези постају правичнији (јер се елиминишу бројне олакшице често пружане мимо чврстих критеријума), ефикаснији (јер ће алокација ресурса зависити од дејства тржишних сила, а не од пореских погодности) и једноставнији (јер се и обвезници и порески органи могу лакше сналазити у условима када су одстрањена бројна одступања од општег правила). Ако се дакле основица учини довољно широком (а број олакшица сведе на рационалан минимум), исти порески приход моћи ће се обезбедити применом ниже пореске стопе. У свету инвеститора распрострањено је уверење да нема бољег пореског инвестиционог подстицаја од ниске пореске стопе. Преостале пореске олакшице везују се за стриктно дефинисане критеријуме (подстицаји за новооснована предузећа, за улагања и очување човекове средине, за улагања у научно истраживачки рад и др.).¹⁰⁾

Реформисани порески систем Србије који је у примени од 1. јануара 1992. године засновао се на напред наведеним теоријским принципима и начелима, а која се могу и једноставније формулисати као "што неутралнија улога јавних финансија".¹¹⁾

Наредни делови овог рада даће одговор на питање, колико су садашња нормативно-правна решења у ЗПДП у корелацији са напоменутих реформским опредељењима.

3. Порески подстицаји у ЗПДП

Порески подстицаји – ослобођења и олакшице у ЗПДП регулисани су чланови 39 до 48, а чланом 39. став 2. Закона прописано је да се порески подстицаји у односу на порез на добит предузећа могу уводити само ЗПДП, дакле само системским прописом а не и другим посебним законима.

3.1. Убрзана амортизација

Амортизација сталних средстава признаје се као расход у пореском билансу до износа утврђеног применом пропорционалне, функционалне или дегресивне методе по стопама прописаним у номенклатури средстава за амортизацију. Убрзано амортизацијом као пореском олакшицом, која се може обрачунати по стопама до 25% вишим од прописаних, умањује се опорезива добит у пореском билансу.

10. Ibid, стр. 199.

11. Концепција фискалне реформе у Србији, стр. 7.

Право на убрзану амортизацију је селективно, што значи да се не односи на сва стална средства, већ на стална средства која служе за:

- спречавање загађивање ваздуха, воде и земљишта, ублажавање буке, уштеде енергије, пошумљавање, прикупљање и коришћење отпадака као индустријских сировина или енергетских горива;
- научно-истраживачки рад;
- школовање и обуку кадрова и
- рачунарску опрему.

Треба нагласити да су ова решења усаглашена са решењима из члана 76. Закона о основама пореског система¹²⁾ (у даљем тексту ЗОПС) који регулише материју убрзане амортизације, у којем је чланом 1. регулисано, да основе пореског система поред осталог чине и пореска ослобођења и олакшице.

3.2. Пореска ослобођења

3.2.1. Пореска ослобођења за новооснована правна лица

Пореска ослобођења за новооснована правна лица регулисана су чланом 42. ЗПДП и то за три категорије обвезника.

а) Ослобађа се плаћања пореза на добит предузећа новоосновано правно лице, за прве три године од дана уписа у регистар осим новооснованих правних лица регистрованих према акту о јединственој класификацији делатности у области 07-трговина, у области 11-финансијске, техничке и пословне услуге – банкарство (1101) и осигурање имовине и лица (1102), што значи да је овај приступ селективан и да право на пореско ослобођење имају сва новооснована правна лица из производних привредних грана изузев напред наведених области. Ово законско решење је на снази од 1.01.1999. године.

б) Ослобађа се плаћања пореза на добит предузећа новоосновано правно лице (уз исти селективан приступ као у тачки а) са седиштем на недовољно развијеном подручју и слободној зони за првих пет година од дана уписа у регистар.

У циљу вођења активне развојне политике, као и равномерног регионалног развоја Републике, донет је Закон о недовољно развијеним подручјима Републике Србије до 2005. године¹³⁾ којим су утврђене недовољно развијене општине и недовољно развијена подручја у Републици. Поменути закон 59 општина је добило статус недовољно развијених (22 општине на подручју АП Косово и Метохија, једна општина у АП Војводина и 36 општина из централног дела Републике), што значи да новооснована правна лица у тим општинама могу користити наведено пореско ослобођење.

в) Ослобађа се плаћања пореза на добит предузећа новоосновано правно лице (уз исти селективан приступ као у тачки а) са седиштем на недовољно развијеном подручју које, у складу са прописима којима се утврђују недовољно развијена по-

12. "Службени лист СРЈ", број: 30/96, 29/97, 12/98, 59/98, 44/99 и 53/99

13. "Службени гласник РС", број: 53/95

дручја у Републици, има први ранг приоритета за првих шест година од дана уписа у регистар. Одредбама члана 6. Закона о привредно недовољно развијеним подручјима Републике Србије до 2005. године, дефинисано је 25 општина које имају први ранг приоритета у коришћењу средстава и других подстицајних мера. Те општине су: Ново Брдо, Штимље, Косово Поље, Штрпце, Гора, Зубин Поток, Лепосавић, Косовска Каменица, Витина, Клина, Исток, Липљан, Прешево, Житорађа, Бујановац, Бојник, Гаџин Хан, Босилеград, Медвеђа, Тутин, Црна Трава, Лепосавић, Трговиште, Жагубица и Куршумлија.

Пореска ослобођења из тачке б) и в) су условна, што значи да се могу остварити само ако је новоосновано правно лице остварило добит обављањем делатности на недовољно развијеном подручју, односно у слободној зони. Ово ограничење је у примени од 1.01.1999. године.

Право на напред наведена пореска ослобођења не признају се пореском обвезнику – новооснованом правном лицу које је настало било којом статусном променом, правном лицу ако је престало да постоји у периоду од три године које претходе његовом оснивању у истој или сличној делатности као ни правном лицу чији оснивач има статус повезаног лица.

Право на пореско ослобођење се губи ако обвезник престане да послује у току трајања пореског ослобођења, као и у року од три године после истека ослобођења, а ако се то догоди дужно је да плати неплаћени порез који се валоризује применом стопе раста цена на мало.

Наглашавам да су ова пореска ослобођења усаглашена са одредбама члана 74. ЗОПС којим су регулисана пореска ослобођења код пореза на добит предузећа.

Финансијски ефекти пореских ослобођења утврђених према члану 42. ЗПДП приликом утврђивања коначне обавезе пореза на добит предузећа за 1998. годину износе 157.254.412,00 динара код 3.385 обвезника, а приликом утврђивања аконтационе обавезе за 1999. годину ти ефекти су 93.421.043,00 динара код 2.301 обвезника.¹⁴⁾

Обзиром да је предмет овог рада везан за пореске подстицаје и олакшице за субјекте из области привреде, то се нећемо детаљније бавити пореским ослобођењем које је везано за недобитне организације а према члану 43. ЗПДП.

3.2.2. Пореско ослобођење по основу концесионог улагања

Изменама и допунама Закона о порезу на добит предузећа,¹⁵⁾ а које су у примени од 1.01.2000. године, предвиђено је да у случају концесионог улагања, концесионо предузеће, односно концесионар који има регистровано предузеће за обављање концесионе делатности ослобађа се плаћања пореза на добит остварену по основу прихода од предмета концесије на рок од пет година од дана уговореног завршетка концесионог улагања у целини.

14. Извор података: РУЈП - -Центар за фискалну анализу.

15. "Службени гласник РС", број: 54/99

За концесионара који остварује добит пре завршетка концесионог улагања, предвиђено је ослобођење од плаћања пореза на добит, а рок за пореско ослобођење утврђује Влада Републике Србије концесионим актом, односно уговором о концесији, у зависности од времена потребног за почетак коришћења предмета концесије.

Концесионар који сагласно Закону о концесијама¹⁶⁾ није дужан да оснује концесионо предузеће, а то су они који већ имају основана концесиона предузећа, ради остваривања права на ослобођење плаћања пореза на добит предузећа, посебно обрачунава и утврђује добит остварену по основу прихода од предмета концесије у складу са законом. Начин исказивања прихода и расхода код овог концесионара, ради остваривања права на ослобођење од плаћања пореза на добит прописује министар финансија.

Обзиром да ће се ово пореско ослобођење први пут применити приликом утврђивања аконтационих обавеза пореза на добит за 2000. годину, то ћемо указати на неке одредбе Закона о концесијама које су битне за остваривање права на наведено пореско ослобођење.

Закон о концесијама (члан 2.) дефинише концесију, као правни однос између државе (концендента) и правног лица или предузетника (концесионара) у којем држава уступа том лицу право коришћења природног богатства, јавног добра или вршења јавне службе уз одређену надоканду ради остваривања јавних интереса. Врло битно је нагласити, да се концесијом уступа право коришћења а не право својине на непокретности, која је предмет концесије.

Време трајања концесије је ограничено на рок од најдуже до 30 година, а дужина трајања концесије одређује се у зависности од предмета концесије и очекиване добити у обављању концесионе делатности. Време које је потребно за обављање припремних радњи за изградњу објеката, односно за почетак обављања концесионе делатности, не урачунава се у рок трајања концесије.

У року од 60 дана од дана закључења уговора о концесији, да би могао да обавља концесиону делатност, концесионар је дужан да оснује концесионо предузеће. Овде се јавља један изузетак, а то је да концесионар није дужан да оснује концесионо предузеће ако већ има регистровано предузеће за обављање концесионе делатности.

У складу са чланом 38. Закона о концесијама пореске и друге олакшице и ослобођења концесионо предузеће остварује на начин и под условима који важе за улагање капитала страног лица у домаће правно лице, у складу са законом.

16. "Службени гласник РС", број: 20/97, 22/97 и 25/97.

3.2.3. Пореско ослобођење предузећа за радно оспособљавање и запошљавање инвалидних лица

Предузеће за радно оспособљавање, професионалну рехабилитацију и запошљавање инвалидних лица ослобађа се плаћања пореза на добит сразмерно учешћу тих лица у укупном броју запослених.

Ово законско решење је усаглашено са одредбама члана 77.в. ЗОПС.

Финансијски ефекти пореских ослобођења према члану 48. ЗПДП приликом утврђивања коначне обавезе пореза на добит предузећа за 1998. годину износе 179.651,00 динара код 13 обвезника, а приликом утврђивања аконтационе обавезе за 1999. годину ти ефекти су 248.192,00 динара код 18 обвезника.

3.2.4. Пореско ослобођење у 1999. години за обвезнике који су преишли ратну штету

Законом о изменама и допунама Закона о порезу на добит предузећа¹⁷⁾ који је у примени од 11.11.1999.године, прописано је да се ослобађа плаћања пореза на добит предузећа (у целости) за 1999. годину обвезник коме је у складу са прописима о начину утврђивања ратне штете проузроковане агресијом НАТО на СРЈ, утврђена директна штета на непокретној и покретној имовини (посредна-индиректна штета не омогућује коришћење овог пореског ослобођења) у проценту већем од 50%, од укупне вредности целокупне имовине.

Поред наведеног потпуног ослобођења од плаћања утврђеног пореза за 1999. годину, предвиђено је да се обвезнику коме је директна штета на непокретној и покретној имовини утврђена у проценту мањем од 50%, порез на добит предузећа за 1999. годину, умањује сразмерно проценту претрпљене штете. То значи, ако је ратна штета утврђена у проценту од 25% од укупне вредности имовине обвезника, он ће за исти проценат извршити умањење обрачунате коначне пореске обавезе за 1999. годину.

У случају ако обвезник има више плаћени порез за 1999. годину, обзиром на већ плаћене аконтације до дана ступања на снагу овог закона, разлика се као порески кредит признаје у 2000. години, што значи да ће се за износ више плаћеног пореза у 1999. години обвезнику умањити обрачунати порез на добит предузећа у 2000. години.

Право на остваривање овог пореског ослобођења или умањења обрачунатог пореза, порески обвезник остварује подношењем захтева надлежном пореском органу уз који прилаже потврду о процењеној висини ратне штете која се издаје у складу са Уредбом о утврђивању ратне штете проузроковане агресијом снага НАТО на СР Југославију¹⁸⁾ и Одлуком о начину утврђивања ратне штете проузроковане агресијом снага НАТО на СР Југославију¹⁹⁾.

17. "Службени гласник РС", број: 48/99

18. "Службени лист СРЈ", број: 19/99, 27/99 и 43/99.

19. "Службени лист СРЈ", број: 34/99 и 41/99.

3.3. Пореске олакшице

Пореске олакшице у ЗПДП јављају се у два вида и то, као умањење утврђеног пореза на добит и као умањење пореске основице на коју се обрачунава порез.

3.3.1. Умањење утврђеног пореза

Одредбама чланова 44, 46 и 47 ЗПДП предвиђено је умањење утврђеног пореза на добит и то у следећим случајевима.

а) У циљу подстицаја улагања у привредно недовољно развијена подручја, предвиђено је да обвезнику који је остварио добит у новооснованој пословној јединици у недовољно развијеним подручјима умањује се порез на добит предузећа у трајању од две године, сразмерно учешћу тако остварене добити у укупној добити предузећа. Остваривање ове олакшице је могуће ако се врши одвојено евидентирање пословања такве новоосноване пословне јединице.

Ово решење је утврђено чланом 44. ЗПДП, а наглашавамо да оваква решења нису прописана одредбама ЗОПС.

Финансијски ефекти пореских олакшица према члану 44. ЗПДП приликом утврђивања коначне обавезе пореза на добит предузећа за 1998. годину износе скромних 48.241,00 динара код 3 обвезника, а приликом утврђивања аконтационе обавезе за 1999. годину ти ефекти су 100,00 динара код 1 обвезника.

б) У циљу стимулисања страних улагања, чланом 46. ЗПДП прописана је пореска олакшица за обвезника у кога страно лице улаже трајни капитал (уз услов да је удео страног лица у укупном капиталу обвезника најмање 10%), тако да му се умањује обрачунати порез у трајању од пет година од дана улагања капитала, сразмерно учешћу страног капитала у укупном капиталу. Ова пореска олакшица може да прерасте у потпуно пореско ослобођење у трајању од пет година, уколико је порески обвезник основан или послује искључиво трајним (не и средствима кредита) страним капиталом.

Обвезник у кога је страно лице уложило капитал, уколико прекине са пословањем или страно лице повуче уложени капитал пре истека рока од пет година почев од дана улагања, губи право на умањење пореске обавезе и дужан је да плати неплаћени порез који се валоризује растом цена на мало.

Ова законска решења су усаглашена са одредбама члана 77. ЗОПС.

Финансијски ефекти пореских олакшица (умањење утврђеног пореза) према члану 46. ЗПДП приликом утврђивања коначне обавезе пореза на добит предузећа за 1998. годину износе 100.958.161,00 динара код 251 обвезника, а приликом утврђивања аконтационе обавезе за 1999. годину ти ефекти су 91.944.347,00 динара код 297 обвезника.

в) У циљу стимулисања политике запошљавања, обвезнику који на неодређено време запосли нове раднике, обрачунати порез се умањује за износ који је једнак износу који чини 40% (брuto) зарада, односно плата, исплаћених тим запосленима. ова олакшица се признаје за период од две године од дана запослења, под

условом да се у том периоду није смањивао број запослених, као и да обвезник у периоду од 12 месеци пре дана запослења није смањивао број запослених.

И ово законско решење је усаглашено са одредбама члана 77.б. ЗОПС.

Финансијски ефекти умањења обрачунатог пореза према члану 47. ЗПДП приликом утврђивања коначне обавезе пореза на добит предузећа за 1998. годину износе 37.192.339,00 динара код 870 обвезника, а приликом утврђивања аконтационе обавезе за 1999. годину ти ефекти су 33.457.644,00 динара код 614 обвезника.

3.3.2. Умањење пореске основице

Стимулисање привредних и инвестиционих активности подстиче се на тај начин што се обвезнику који изврши улагања у основна средства у сопствену регистровану делатност, као и у коповину акција или удела у постојећем правном лицу или у дугорочне обвезнице јавног зајма, умањује пореска основица за висину улагања, а највише до 50% од висине пореске основице. Овакво решење је предвиђено чланом 45. ЗПДП и у примени је од 1.01.1999. године.

Наведено ограничење у погледу висине пореске олакшице не важи за обвезника у кога страном лице улаже трајни капитал чији је удео у укупном трајном капиталу обвезника најмање 10%, као и у случају када је обвезник основан искључиво страним капиталом. То значи да се овим обвезницима пореска основица може умањити за целокупни износ инвестиционог улагања, а може се десити, да ако је износ инвестиционог улагања идентичан основици (или већи од ње) на коју се обрачунава добит, да порез на добит не може да се обрачуна јер је пореска основица једнака нули.

Да би се могло остварити право на умањење пореске основице услов је да средства која се умањују могу потицати само из сопствених извора (остварене добити) а не коришћењем кредита, зајмова и слично.

Не признају се узајамна посредна или непосредна улагања, ради спречавања могућих злоупотреба.

Обвезник губи право на коришћење ових повластица ако изврши отуђење основних средстава пре истека рока од три године од дана набавке, с тим што је дужан да плати неплаћени порез који се валоризује стопом раста цена на мало.

Коришћење ових олакшица ограничено је улагањем у врсту основних средстава а што је прецизирано ставом 3. члана 45. ЗПДП.

Ова законска решења су усаглашена са одредбама члана 77.а. ЗПОС.

Приликом утврђивања коначне обавезе пореза на добит предузећа за 1998. годину, финансијски ефекти умањења пореске основице износе 4.475.238.196,00 динара код 6.655 обвезника, а приликом утврђивања аконтационе обавезе за 1999. годину ти ефекти су 1.988.887.854,00 динара код 5.692 обвезника. Ово умањење пореске основице може да се третира као "индиректна" пореска олакшица јер се за ове износе умањује пореска основица.

3.4. Порески кредит

У ЗПДП отклањање двоструког опорезивања добити остварене у другим републикама и државама регулисано је члановима 49 до 51, а избегавање двоструког опорезивања дивиденди остварених учешћем у капиталу другог обвезника чланом 56. ЗПДП.

Пореском обвезнику – резиденту Републике који оствари добит пословањем у другој републици односно држави, и уколико плати порез на ту остварену добит у другој републици односно држави, на рачун пореза на добит предузећа утврђеног према одредбама ЗПДП одобрава се порески кредит у висини пореза на добит плаћеног у тој другој републици, односно држави. Из овог произлази да се пореским кредитом сматра износ за који се умањује обрачунати порез на добит предузећа, уз ограничење да порески кредит не може бити већи од износа који би се обрачунао применом одредаба ЗПДП на добит остварену у иностранству.

Ова решења су идентична са теоријским и практичним решењима из англо-америчких пореских система, а у финансијској литератури су позната као "метода обичног кредита".

Финансијски ефекти пореског кредита према члану 49. ЗПДП приликом утврђивања коначне обавезе пореза на добит предузећа за 1998. годину износе 383.397,00 динара код 10 обвезника, а приликом утврђивања аконтационе обавезе за 1999. годину ти ефекти су 476.356,00 динара код 13 обвезника.

Одредбом члана 50. ЗПДП регулисано је да се матичном предузећу – резиденту Републике може умањити обрачунати порез на добит предузећа за износ који одговара порезу који је његова нерезидентна филијала платила у другој републици, односно држави на добит из које су исплаћене дивиденде које се укључују у приходе матичног предузећа и на те исплаћене дивиденде. Наглашавам да коришћење овог пореског кредита није било присутно код пореских обвезника приликом утврђивања коначне пореске обавезе за 1998. годину као и аконтационе обавезе за 1999. годину.

Начин остваривања права на наведене пореске кредите регулисан је одредбама Правилника о садржини пореског биланса обвезника пореза на добит предузећа, о начину утврђивања расхода за дугорочно инвестиционо одржавање основних средстава, начину остваривања права на порески кредит, начину утврђивања дивиденди и удела у добити за плаћене порезе и о садржини консолидованог пореског биланса²⁰⁾, који је ступио на снагу 7.01.1999. године.

Треба напоменути и то да ЗОПС материју пореског кредита не регулише.

3.5. Мала предузећа и порески подстицаји

Мала предузећа као и сви други обвезници пореза на добит предузећа имају право на коришћење пореских ослобођења и олакшица у складу са одредбама ЗПДП. Међутим, малим предузећима се даје могућност, у складу са изменама и

20. "Службени гласник РС", број: 47/98.

допунама Закона о порезу на добит предузећа²¹⁾ које су у примени од 11.11.1999. године, да на основу њиховог захтева порез на добит предузећа плаћају по стопи од 2% на основицу коју чини збир свих прихода исказаних у билансу успеха (укупан приход) према прописима којима се уређује рачуноводство.

Ова законска мера посматрано са теоријског аспекта не би се могла дефинисати као "класични" подстицај, али имајући у виду њене ефекте како на висину пореске обавезе као и на мањи обим пореских евиденција ова мера се може окарактерисати као "индиректни" подстицај.

Нагласили смо да се ово законско право остварује на основу захтева којег обвезник подноси надлежном пореском органу, то значи они обвезници који су израчунали да ће на овај начин платити мањи порез него ли применом стопе од 20% на основицу коју чини опорезива добит или из неких других разлога.

Законом је прецизирано да поред захтева за плаћање пореза према оствареном укупном приходу обвезник треба да поднесе и следећу документацију:

- обавештење НБЈ – Завода за обрачун и плаћање о разврставању у мало предузеће;

- пореску пријаву;

- годишњи обрачун резултата пословања у години која претходи години за коју се утврђује порез на основу које се утврђује пореска обавеза.

У односу на друге обвезнике, мала предузећа која се одреде за овакав начин утврђивања пореза не подnose порески биланс а што знатно смањује "папирологију и администраирање" код пореског обвезника.

Искуства земаља чланица ОЕЦД-а показују да се малим предузећима дају значајна ослобођења и олакшице које се огледају у следећем:

- у десет земаља – чланица предвиђају се поједностављени захтеви у погледу вођења и састављања пословног биланса (у Данској, Француској, Немачкој, Ирској, Италији, Луксембургу, Португалији, Шпанији, Великој Британији и САД).

- у већем броју земаља – чланица најчешће се примењу посебни инвестициони порески подстицаји, у облику пореског кредита, одлагања плаћања пореза и додатних инвестиционих ослобођења (Белгија, Француска, Немачка, Италија, Јапан, Холандија и др.);

- у мањем броју земаља – чланица примењује се специјални режим нижих стопа за мала предузећа (Белгија, Канада, Јапан, Луксембург, Велика Британија и САД).²²⁾

21. "Службени гласник РС", број: 48/99.

22. Види: Дејан Поповић, Гордана Илић-Попов, "Порескоправни третман малих и средњих предузећа", Право и привреда 1-2/97, Удружење правника у привреди СР Југославије, Београд, 1997. године.

4. Губитак пореских прихода услед примене олакшица предвиђених ЗПДП

Као што смо већ рекли, а што произлази из саме дефиниције пореских олакшица, оне увек доводе до смањења (губитка) пореских прихода државе, тако да уколико су оне више присутне то су и губитци већи и обратно, а што је у директној вези и са вођењем активне или неутралне фискалне политике.

У овом делу рада, а кроз табеларни преглед, указаћемо на финансијске ефекте тих губитака приликом утврђивања коначне обавезе пореза на добит предузећа за 1998. годину и аконтационе обавезе за 1999. годину.

- у 000 дин. -

Ред. број	КОНАЧНА ОБАВЕЗА ЗА 1998.		АКОНТАЦИЈА ЗА 1999.	
	Износ	Број обвезника	Износ	Број обвезника
1. Умањење основице по чл.45.	4.475.238	6.655	1.988.888	5.692
2. Умањење пореза по чл. 42.	157.254	3.385	93.421	2.301
3. Умањење пореза по чл. 43.	275.754	843	11.197	298
4. Умањење пореза по чл. 43.	48	3	-	-
5. Умањење пореза по чл. 46.	100.958	251	91.944	297
6. Умањење пореза по чл. 47.	37.192	870	33.458	614
7. Умањење пореза по чл. 48.	180	13	248	18
8. Умањење пореза по чл. 49.	383	10	476	13
9. Укупно умањење пореза (од 2-8)	571.769	5.375	230.744	3.541

Извор: РУЈП – Центар за фискалну анализу

Умањење пореске основице по основу улгања у основна средства (члан 45. ЗПДП) приликом утврђивања коначне обавезе за 1998. годину износи око 52% утврђене пореске основице, код 6.655 обвезника а што чини 10,35% од укупног броја обвезника (64.294) којима је утврђена обавеза. Приликом утврђивања аконтационе обавезе за 1999. годину то умањење износи око 30% утврђене пореске основице, код 5.692 обвезника а што чини 9,10% од укупног броја обвезника (62.535), или за 15% мање од броја обвезника у 1998. години.

Ако се изузму ослобођења по члану 43. ЗПДП која се односе на недобитне организације која су са финансијског аспекта најиздашнија, за обвезнике из области

привреде највеће умањење (ослобађање) обрачунатог пореза је према одредбама члана 42. ЗПДП. Ова ослобођења се односе на новооснована правна лица, и за 1998. годину она износе 34% од пријављеног пореза, а користило их је 5,26% од укупног броја обвезника пореза на добит предузећа. У 1999. години ово ослобођење је износило 11,52% пријављеног пореза, а коришћено је код 3,68% од укупног броја обвезника пореза на добит предузећа.

Најмање ослобођења од плаћања пореза на добит предузећа су по основу члана 44. ЗПДП, а то је по основу добити оствареној у новооснованој пословној јединици у привредно недовољно развијеном подручју.

Приликом утврђивања аконтационе обавезе за 1999. годину, укупна ослобођења по свим основама износе 230.744.000,00 динара и она чине 28,47% од укупно утврђеног пореза на добит предузећа (810.315.048,00 динара). О каквим се релативним односима ради најбоље говори податак да је у 1990. години губитак пореских прихода у Белгији износио 3% од прихода по основу пореза на добит корпорација а у Холандији 1,1% од прихода по основу пореза на добит корпорација.²³⁾

5. Ослобођења и олакшице по посебним прописима

Законом о посебним условима и начину измиривања доспелих обавеза по основу јавних прихода²⁴⁾ који је у примени од 11. новембра 1999. године, пореским обвезницима (правним лицима и предузетницима) који су разврстани у привредну делатност (област 01-10 према Одлуци о јединственој класификацији делатности) и који су у 1999. години измирили текуће обавезе за 1999. годину, дата је могућност, да поред других јавних прихода и порез на добит предузећа доспео до 31.12.1998. године могу да плате у складу са одредбама поменутог закона. Овим законом дата је могућност наведеним обвезницима који до 31.12.1999. године (а касније због продужетка буџетске године који до 31.01.2000.године) уплате 50% основног дуга пореза на добит предузећа (без обрачунате а неплаћене камате) доспелог до 31.12.1998. године, да буду ослобођени плаћања преосталог основног дуга и обрачунате камате. Поред оваквог начина измиривања обавеза, била је дата и могућност плаћања у ратама. Уредом о условима за продужење рока плаћања пореза и других јавних прихода за неизмирене обавезе до краја 1997. године²⁵⁾, а која је у примени од 14.11.1998. године, предузећима из области текстилне индустрије и индустрије кожа и обуће, продужава се рок плаћања између осталог и пореза на добит предузећа на време од три године, са периодом мировања отплате од једне године. Порез на добит предузећа који се репрограмира по овој уредби, умањује се за износ обрачунате а неплаћене камате, с тим што ће обавезе почети да се измирују почев од 1. новембра 1999. године, у 36 једнаких месечних рата. Уредбом је

23. Ibid., стр. 14.

24. "Службени гласник РС", број: 48/99.

25. "Службени гласник РС", број: 40/98.

предвиђено да на обавезе, чији се рок плаћања продужава, до истека продуженог рока плаћања не обрачунава се и не плаћа камата.

6. Закључак

1. Оно што је у финансијској теорији апсолутно апсолвирано и у пракси земаља са тржишно оријентисаном привредом и доказано, је да фискална политика са својим инструментима и мерама (како краткорочним тако и дугорочним) представља "значајну сферу дејства и компоненту економске политике која доприноси остварењу постављених циљева" макроекономске политике. У зависности од предузетих инструмената и мера фискална политика ће имати обележја или активне или неутралне политике.

Фискалне реформе спроведене крајем осамдесетих година у земљама – чланицама ОЕЦД-а засноване су на принципу примене што неутралнијег пореског система. Овај принцип био је у основи присутан и приликом конципирања новог фискалног система у Републици Србији, који је у примени од 1.01.1992. године, као и у Закону о порезу на добит корпорација. У поменутом Закону круг ослобођења и олакшица битно је сужен и везан за искључиво и строго дефинисане критеријуме у самом Закону.

Од овако несумњиво добрих решења која су била усаглашена са теоријским и практичним искуствима земаља – чланица ОЕЦД-а, морало се одступити јер су то налагале околности у којима се наше друштво налазило: распад СФРЈ, рат у бившим републикама СФРЈ, увођење санкција међународних организација и ОУН према СРЈ, неповољна привредна ситуација у СРЈ, хиперинфлација из 1993. године и друго.

Спровођењем реформе монетарног система из јануара 1994. године, као и доношењем новог Закона о порезу на добит корпорација (који је у примени од 9.07.1994. године) покушало се вратити на изворне реформске принципе, али се каснијим изменама и допунама закона од тих принципа све више удаљавало.

2. Имајући у виду чињеницу да пореска ослобођења и олакшице (порески расходи) за државу представљају губитак прихода, а користећи искустава других земаља, предлажем да се у наш порески систем уведе као законска обавеза подношења парламенту "консолидавног рачуна пореских расхода". Бројним аргументима који дају потпору овом предлогу, додајем и егзактан податак да је приликом утврђивања аконтационе обавезе пореза на добит предузећа за 1999. годину сума укупних ослобођења износила 28,47% од укупно утврђеног пореза на добит предузећа, а да су ти односи у 1990. години у Белгији износили 3% на у Холандији 1,1%.

3. Већ смо нагласили да ЗОПС у члану 1. дефинише да основе пореског система, поред осталог чине и пореска ослобођења и олакшице. Ако се упореде решења предвиђена у ЗОПС и у ЗПДП видеће се да овај други даје шири круг олакшица у погледу: новооснованих пословних јединица у привредно недовољно развијеним подручјима, ослобођења по основу концесионих улагања и ослобођења по

основу претрпљене ратне штете. Наглашавам да материју пореског кредита ЗОПС уопште не разматра, за разлику од ЗПДП који је у целости обрађује.

Имајући у виду изнето, мислим да је неопходно усагласити одредбе ЗОПС и ЗПДП у погледу пореских ослобођења и олакшица.

4. Мала предузећа у ЗПДП у погледу "директних" подстицаја деле судбину осталих обвезника, али када су у питању "индиректни" подстицаји ту су у посебном режиму, о чему је детаљније говорено у тачки 3.5. овог рада. Имајући у виду искуства земаља – чланица ОЕЦД-а које кроз мере пореске политике дају подршку оснивању и развоју малих предузећа (али увек водећи рачуна да те мере морају бити усаглашене са елементима алокативно неутралне пореске политике), предлагам да се та искуства и решења прилагођена нашим условим инкорпорирају у ЗПДП.

5. Ослобођења од плаћања и пружања олакшица у плаћању утврђеног пореза на добит предузећа (али и других пореских облика) по одредбама посебних прописа (закона и уредби) поред тога што држави у датом тренутку доноси нешто већи прилив прихода, посматрано дугорочно поспешује пораст пореске недисциплине у погледу непоштовања законом прописаних рокова плаћања утврђених пореских обавеза. На тај начин се стављају у неравноправан положај обвезници коју поштују законом прописане рокове плаћања утврђених обавеза, или боље речено, на тај начин се стављају у привилегован положај они обвезници који ове законом прописане рокове не поштују. Када се има ова оцена у виду као и одредба члана 39. став 2. ЗПДП да се порески подстицаји (ослобођења и олакшице) у односу на порез на добит предузећа утврђују само овим законом, мој предлог је да се законодавац стриктно придржава ове норме и да се ослобођења од плаћања утврђеног пореза на добит предузећа не регулишу посебним прописима.