

*Проф. др Зоран Исаиловић,
Правни факултет, Приштина*

Порески подстицаји у новом пореском систему Републике Србије

1. Општа разматрања

Постојање оптималног пореско правног система у одређеној држави, омогућаје ефикасну наплату пореза чија је консеквенца прибављање обилних финансијских средстава. У историји али и у савременим државама то је и изворна функција бројних пореза који се регулишу правним нормама. Наведеном функцијом се остварује тзв. фискални циљ. Међутим, чин прибављања средстава нужно производи и неке друге ефекте на привреду и друштво. Ти утицаји могу бити стихијски и свесни (унапред планирани од стране државе). Изложена стварност омогућава поделу пореског права на фискално и изванфискално (усмеравајуће) пореско право. До краја 70-тих година прошлог века у савременим државама даван је изузетан значај изванфискалном праву, чије су се норме значајно користиле у остваривању економских, политичких, социјалних, демографских и других циљева.

Међутим, савремени фискални експерти ОЕСД, Међународног монетарног фонда и други стручњаци мишљења су да треба прихватити "неутрални порески механизам". Може се рећи да је доминантно схватање у савременој науци, последње две и по деценије, да порези буду што неутралнији. Наиме, сматра се да ће у условима потпуне конкуренције, пуног скупа тржишта и потпуности информација о тржишним приликама, тржишна равнотежа обезбедити тзв., Парето оптималност у алокацији економских ресурса. Под уливом Паретових ставова економски оптимум се дефинише као таква алокација ресурса при којој никакво по-

мерање чинилаца не може побољшати положај једне групе лица, а да се при томе не погорша положај друге групе лица у тој мери да је укупан нето ефекат негативан. Ако у одсуству пореза на тржишту постоји оптимална алокација, различито опорезивање прихода од рада у односу на приходе од капитала усмериће економске факторе ка блаже опорезованој врсти прихода, а то ће довести до смањења општег благостања у друштву.

У финансијској литератури се истиче да су сви порези сем главарине дисторзивни, тј. изазивају смањење благостања, јер ремете оптималност у алокацији ресурса. Из изложених разлога потребно је да се води таква фискална политика која ће минимизирати економску неефикасност (пад благостања), а у том погледу једнообразно опорезивање свих прихода има јасне предности над диференцираним пореским третманом. Уместо честих пореских интервенција у циљу вођења активне ванфискалне политике, државе радије одређеним субјектима привређивања дају субвенције из буџета. У сваком случају мора се констатовати да се у пракси не може постићи апсолутна пореска неутралност. Према томе, не можемо говорити о алокативној неутралности као чињеници, већ о стремљењима која се не могу потпуно остварити.

Дакле, поред осталог, у савременим условима је неопходно изванфискално пореско право. С тим у вези, у теорији се поставља питање разликовања (идентифицирања) фискалног и изванфискалног (усмеравајућег) пореског права. Прецизније говорећи, неопходно је унутар пореског система разликовати прописе који су иманентни за њега од изузетака који су му противни. Традиционално се сматра да се та граница унутар пореског закона и система може повући без већих тешкоћа. Међутим, код пореских закона комплексне структуре који се примењују у изванфискалне сврхе процес идентификације је дуготрајан и не води увек једнозначним решењима. Површинска структура пореског закона у том погледу може бити тек полазна тачка. Сврха норме (субјективна намера законодавца) проблематичан је критериј за разликовање јер треба рачунати с кумулацијом, некада чак и прикривањем сврхе.

Ванфискална улога пореза се остварује применом пореских подстицаја односно пореским растерећењем или додатним оптерећењем са циљем усмеравања понашања обвезника у складу са зацртаним циљевима државе. Изложена улога пореза појављује се као алтернатива давања директних субвенција од стране државе у функцији остваривања истих или сличних циљева. Другим речима, држава се налази пред дилемом коришћења пореског механизма у интервентне сврхе или за остваривање истог циља употребити директне субвенције из буџета.

Решавање поменутих дилема које се појављују у теорији и пракси, од изузетног је значаја за конципирање финансијског система у нашој републици. Досадашњи историјски развој пореских расхода код нас је показао по мом мишљењу недопуштене радикалне осцилације. Оне се крећу од постојања у пореском систему широког круга пореских олакшица и ослобођења у тзв., предрефорском раздобљу и њиховог редуцирања на много мању меру у реформисаним систему 1991. го-

дине, али и поновне хипертрофираности у послереформском периоду, да би се најзад дошло до коначног опредељења за примену концепта неутралног пореског система. Конкретно, оцена је да наш позитивни правни систем више користи буџетске субвенције за реализацију оних циљева, који би се могли остварити и опорезивањем (нпр. дечији додатак уместо ослобођења минимума за егзистенцију, социјални трансфери сиромашним лицима уместо оштрог прогресивног опорезивања итд.), што је у складу са савременим трендовима у свету.

Неопходно је релевантно истражити све позитивне и негативне ефекте које остављају у пракси наведене могуће алтернативе. Те анализе би законодавцу омогућили да се определи за она решења која би на најефикаснији начин допринела остваривању унапред предвиђених циљева. Другим речима, неопходно је пронаћи праву меру за примену пореског усмеравајућег права односно употребу директних буџетских субвенција.

У контексту изложеног, значајно егзистирање усмеравајућих норми у пореском систему, условљава знатну дозу његове непрегледности и компликованости. Међутим, у теорији се истиче да је усмеравајуће пореско право само један од фактора који утичу на његову структуру. Поред наведених разлога, на сложеност и комплицираност пореског права утичу честе промене прописа, примењена техника у законодавству и друга правна подручја која су повезана с порезним правом.

Поред наведених слабости усмеравајућем праву се замера да је интранспарентно, односно да парламент нема неопходан увид приликом доношења буџета. Другим речима недовољно се види у пракси колики је износ средстава којих се држава лишава као својих потенцијалних прихода. Дакле, тзв., порески расходи су мање видљиви од директних субвенција које даје држава. Ова дефектност, може државу довести у заблуду приликом утврђивања приоритетних циљева које у одређеном периоду жели да оствари. Међутим, ако овај недостатак усмеравајућег права доведемо у везу са алтернативном применом директних субвенција, транспарентност пореског усмеравања се може побољшати ако се пореске мере квантифицирају и изложе у посебним извештајима. С тим у вези, у Немачкој, Шпанији, Аустрији, Француској и САД предвиђена је обавеза да се парламенту предоче консолидовани рачуни пореских расхода, а у Аустралији, Канади, Ирској, Португалији и Великој Британији они се подnose иако то закон изричито не налаже. Консолидовани рачун пореских расхода подразумева постојање листе посебних пореских ослобођења, одбитака, кредита, преференцијалних пореских стопа и одлагање извршења пореске обавезе, с једне стране и трошак оваквих мера, исказан најчешће путем износа изгубљеног пореског прихода с друге стране. Новим Законом о буџетском систему Републике Србије, прописано је да општи део буџета код нас обухвата поред осталог опис и процену пореских расхода. Овим путем се омогућује скупштини да транспарентно има у виду ослобођења и олакшице и њихов финансијски значај који уживају порески обвезници. Изложена погодност омогућује да се убудуће води компетентнија фискална политика у нашој републици.

Обазривост примене усмеравајућег права произлази због негативних ефеката које евидентира пракса. Наиме, често пута се дају ослобођења и олакшице привредним субјектима, који би и без ових олакшица деловали у жељеном правцу. Осим наведеног, примена интервентног пореског права у одређеним случајевима реално у пракси остаје без значајнијег позитивног ефекта. Примера ради, ослобођења од пореза која се дају новооснованим фирмама, имаће позитивно дејство само за оне фирме које за дати период ослобођења остварују значајнију опорезиву добит. Како су у пракси раширене појаве да новоосноване фирме због нужног прилагођавања наведену добит и не остварују, природно и нису обвезници пореза, те због тога интервентно право које би се њих могло тицати лепо звучи али ништа не значи.

Указивањем на ограничења које има потенцијални порески интервенционизам, не значи глорификовање програма субвенционирања које врши држава из простог разлога што и они имају своје озбиљне мањкавости.

Постоје озбиљна размишљања о томе да су обвезници мотивиранији када могу легално да избегну порез него онда када постоји потенцијална могућност да добију субвенцију од стране државе. Поред наведеног, примена усмеравајућих пореских норми по правилу се реализује преко пореских органа који иначе редовно обављају утврђивање и наплату пореза. Дакле, није потребно да се формира нов административни апарат који би се овом материјом бавио. Код давања директних субвенција то се често може догодити.

Присутно претерано пореско оптерећење у одређеној земљи, условљава значајну ефикасност мудре примене пореских олакшица усмерених на селективно снижење пореза. У том контексту не треба занемарити корисно својство изражено кроз значајну еластичност основних елемената пореза (стопа, основица, олакшица и ослобођења), који се у случају потребе могу адекватно мењати.

Поред изложених резонавања, раширено је схватање да су порески подстицаји погодни и за пореску власт, јер су јефтинији и једноставнији за примену него програми субвенционирања. Овакво мишљење је несумњиво присутно када се ради о пореским подстицајима опште природе (нпр. повластице за све врсте инвестиција). Међутим, чим се пође даље и уведу се облици подстицања са селективним условима (нпр. повластице код одређених инвестиција у еколошке сврхе и сл.), слика се мења. Услови подстицаја овде морају нужно бити срочени на битно компликованији начин, тако да инвеститор у време реализације ситуације на коју се жели деловати у правилу није сигуран да ли испуњава услове. То би могао поуздано знати само тада ако би му потврдила сама пореска власт. Очито је да у овим случајевима усмеравање није ништа једноставније него непосредно субвенционирање. Ако се ради о инвестицијама или другим мерама с далекосежним последицама које се предузимају само у случају одобравања пореских повластица, тада техника пореских подстицања изгледа прохибитивна јер је упуштање у инвестиције везано уз превелик ризик. Очито да је у таквим случајевима непосредно подстицање код истог трошка сврсисходније.

На основу изложених чињеница могли би закључити, да од конкретних друштвених услова зависи делотворност појединог инструмента којим се служи држава. Искуства из сложене стварности нам казују да су у употреби паралелно и усмеравајуће пореско право и директне субвенције. Неопходна је изузетна обазривост и стручно знање носиоца економске политике приликом конципирања прописа и одређења за могућу примену оптималне варијанте у постојећим економским и друштвеним условима.

2. Пореско право Републике Србије и порески подстицаји

Последње промене пореских прописа у Републици Србији извршене у прошлој години имају претензију да порески систем учине ефикасним што је у корелацији са алокативном неутралношћу. Другим речима, прихваћен је концепт изградње финансијски издашног пореског система, који би у најмањој мери активно утицао на одлуке о инвестицијама, производњи итд.

За остваривање изложених циљева потребно је било направити што једноставнији порески систем и максимално могуће поштовати начело општости плаћања пореза. Такве тенденције су неминовно захтевале изградњу такве пореске структуре која омогућује смањење степена евентуалне неизвесности код инвеститора, као и да се минимизују могућности за дискреционо доношење одлука и различито тумачење пореских одредби.

Порески подстицаји који представљају уступак учињен од стране државе обвезницима у нашој републици се манифестовао применом више мера од којих су најзначајније следеће:

- ослобођења од плаћања пореза;
- умањење обрачунатог пореза;
- умањење пореске основице;
- примена нижих стопа;
- одлагање пореске обавезе итд.

За потребе овог рада обрадићу одређене проблеме које се тичу подстицаја привредних субјеката у циљу остваривања утврђене економске политике у нашој републици. У контексту изложеног, потребно је напоменути да се по Закону о порезу на доходак грађана, порески подстицаји по основу убрзане амортизације сталних средстава, улагања у основна средства, у сопствену регистровану делатност и по основу запошљавања нових радника на неодређено време признају предузетницима под условима и на начин како се признају правним лицима по закону којим се уређује порез на добит предузећа.

У позитивном пореском праву Републике Србије, поред задржавања углавном истих пореских олакшица као и у претходним законима (примена убрзане амортизације, ослобађање од плаћања пореза на добит обвезника који изврше концесиона улагања, подстицање запошљавања и др.), уочљиво је присуство зна-

чајних новина, с јасном тежњом законодавца да битно редукује раније дате пореске олакшице.

Интересантно је дефинисање пореских подстицаја у првом (од 1991. године) и другом реформисаном закону о порезу на добит корпорација (1994. године), у уређењу са важећим Законом о порезу на добит предузећа од 2001. године. Тако, поменути претходно важећим законима прописано је да се "ради остваривања циљева економске политике у погледу привредног раста, улагања страног капитала и побољшања еколошке ситуације пружају порески подстицаји". Међутим, битно се разликује дефиниција пореских подстицаја по садашњем важећем закону, у коме се истиче да се "ради остваривања циљева економске политике у погледу стимулисања привредног раста, развоја малих предузећа, концесионих улагања, запошљавања радника и побољшања еколошке ситуације, обвезницима пружају порески подстицаји".

Дакле, уочљиво је одређено суштинско разликовање. Нарочито је интересантан третман стимулисања или не страних улагања пореским путем. До последњих промена пореских прописа у републици изгледа да то није било спорно. Сматрало се да је потребно путем одређених пореских подстицајних мера стимулисати страна улагања. Међутим, садашњим важећим прописима пошло се од концепта једнаког третирања домаћих и страних предузећа те због тога и елиминисањем из пореских прописа норми које стимулишу страна улагања. Овакво решење је мотивисано и жељом спречавања могућности домаћег капитала да се фиктивно извози из Србије, а потом у циљу да се коришћења пореских олакшица исти унесе у земљу сада означен као страни капитал, избегне плаћање пореза кроз коришћење пореске олакшице.

Овакво опредељење републичког законодавца не прати се на савезном нивоу. Наиме, у члану 15, новодонети Закон о страним улагањима прописује да "страни улагач и предузеће са страним улогом уживају пореске и царинске олакшице у складу са законом." С тим у вези, чланом 16 наведеног закона се прецизира да се увоз опреме по основу улога страног улагача, осим путничких моторних возила и аутомата за забаву и игре на срећу ослобођа од плаћања царина и других увозних дажбина. У стручним круговима отворена је дилема у вези са цитираним савезним законом, који је довео у неједнаки положај стране инвеститоре у односу на домаће. Први, као што се може приметити не плаћају царину и друге увозне дажбине док су други оптерећени поменути дажбинама приликом увоза опреме. У стручним круговима има мишљења да се ова неправда може отклонити тако што би се ослободили пореских обавеза домаћи инвеститори у нове погоне за одређени период, или неким другим мерама које користе европске земље у оваквим случајевима.

Овакав селективни третман, односно ослобођења од плаћања царина и других увозних дажбина страних улагача доводи у пракси до њиховог избегавања плаћања од домаћих привредних субјеката. Наиме, како то практичари истичу они могу основати off shore компанију за нпр., симболичних 5.000 до 10.000 марака пре-

ко границе и при увозу опреме у нашу земљу легитимисати се као странац у циљу неплаћања царина.

Интересантно питање је, како остваривати решења утврђена савезним Законом о страним улагањима, у вези уживања пореских олакшица страних улагача и предузећа са страним улогом код наших непосредних пореза. Ову дилему доводим у вези са чл., 41 ст., 2 важећег Закона о порезу на добит предузећа који прописује да се "порески подстицај у односу на порез на добит предузећа утврђује само овим законом". Дакле, ако би се уважавале норме савезног закона и у материји опорезивања добити, ваљало би очекивати одређене промене поменутог републичког Закона о порезу на добит предузећа којим би се поново афирмисала потреба стимулсања страних улагања пореским путем.

Изузетно променљива пореска политика се код нас водила за новооснована предузећа и радње, од почетка примене реформисаног пореског система. Конкретно, до последњих промена прописа различитим интензитетом стајало се на становишту: да би се подстакло оснивање нових предузећа и радњи, неопходно је као што је то уобичајено у свету, да им се у почетку дају пореске олакшице. Тим путем би "новајлија" преживео дечије болести које се често исказују кроз остварене негативне финансијске резултате.

Првим реформским законима за све нове радње и предузећа у првој години пословања се није плаћао порез, у другој годин се плаћао само 30%, у трећој 70%, да би у четвртој години порез износио као и за све друге обвезнике. Међутим, знатно веће привилегије су дате новим предузећима и радњама које су се оснивале у привредно недовољним развијеним општинама и слободним зонама. За њих је било прописано ослобођење од плаћања пореза у прве три године пословања од одпочињања стицања добити. У циљу спречавања избегавања плаћања пореза, прописано је да се новим радњама или предузећима не сматра она радња или предузеће који су настали спајањем или поделом. За остваривање истог циља, такође је регулисано да пореску олакшицу неће имати ни радње или предузећа основани од истих власника или чланова њихове породице у року од три године од ликвидирања претходне радње или предузећа у истој или сличној делатности. Најзад, новооснована радња односно предузеће морало је да ради најмање пет година да би имало право да користи наведену олакшицу.

Каснијим променама прописа дошло је до другачијих решења у вези са подстицајем новооснованих привредних субјеката. У контексту изложеног, Закон о порезу на добит корпорација, од 1994. године са каснијим изменама и допунама је прописивао издашније олакшице што се у пракси уочило и покушало са одређеним рестрикцијама да би се садашњим позитивним правом дошло до елиминирања наведеног пореског подстицаја.

Конкретно, законом је прописано да се новоосновано правно лице ослобађа потпуно од пореза на добит корпорација за прве три године од почетка обављања делатности. Прва година у којој се остваривало право на пореско ослобођење почињало је да тече од 1. 01. наредне године у односу на годину у којој је новоосно-

вано правно лице почело да обавља делатност. Практично то ослобођење се дакле, могло продужити још једну годину. Од овог основног правила постојала су следећа одступања:

- потпуно ослобођење за новоосновано правно лице са седиштем на недовољно развијеном подручју и слободној зони важило је за првих пет година од почетка обављања делатности а са седиштем на недовољно развијеном подручју које, у складу са прописима којима се утврђују недовољно развијена подручја у републици, имало први ранг приоритета, ослобођење од плаћања пореза важило је за првих шест година од почетка обављања делатности;

- за новооснована правна лица у трговини, банкарству и осигурању имовине и лица ослобођења су важила само за прву годину од почетка обављања делатности;

- обвезнику који је остваривао добит у новооснованој пословној јединици у недовољно развијеним подручјима умањивао се порез у трајању од две године, сразмерно учешћу тако остварене добити у укупној добити корпорације.

Убрзо је новооснованим субјектима у области трговине, банкарства и осигурања имовине и лица укинута ослобођење од плаћања пореза за прву годину егзистирања. Наиме, имајући у виду неравномерност формирања нових привредних субјеката и наглашено опредељење за ново оснивање субјеката из апострофираних делатности, ускраћено им је право на ослобођење од пореза.

Променама прописа, 1998. године дошло је до још рестриктивнијег и селективнијег приступа. Најпре, прецизирано је да се ослобођење даје за прве три године од дана уписа у регистар а поштрили су се услови за губитак права на пореско ослобођење, уколико обвезник прекине са пословањем пре истека одређеног законског рока. Прецизније, пореско ослобођење се губило ако је правно лице прекидало са пословањем у току трајања пореског ослобођења (износило је 3, 5 или 6 година), као и три године после ослобођења.

У контексту изложеног од свих олакшица за новоосноване привредне субјекте остала је само једна. Наиме, важећим правом обвезнику који је остварио добит у новосновану пословну јединицу у недовољно развијеним подручјима умањује се порез на добит предузећа у трајању две године, сразмерно учешћу тако остварене добити у укупној добити предузећа. Да би се ова олакшица остварила неопходно је да се одвојено евидентира пословање такве јединице.

Који су то разлози нагнали законодавца да приступи укидању пореских подстицаја изражених кроз ослобођења од пореза за ново основана правна лица. По креаторима новог концепта, то је потреба за спречавање избегавања плаћања пореза. Другим речима, у пракси се користила имперфектност прописа у овој материји. Конкретно, бројне фирме су пословале само док су остваривале поменуте пореске повластице, а након истека времена у коме су била ослобођена од плаћања пореза укидали су фирму и основали нову, која обавља исту или сличну делатност и поново остваривали ново пореско ослобођење. Ако би се занемарио фискални значај овог питања, мишљења сам да је у конкретним условима пословања наших привредних субјеката, чворно питање да ли је потребно дати ову олакшицу

или не. Имајући у виду наш садашњи привредни амбијент, убеђен сам да је одговор потврдан. Друго је питање висине олакшице коју треба прихватити. По мом мишљењу она се треба кретати око износа који је утврђен у првом реформском Закону о порезу на добит корпорација. Дакле, по мени разлози за потпуно укидање ове олакшице не би могли бити због спречавања избегавања плаћа пореза. У арсеналу фискалне технике с којима располажу надлежни порески органи постоје могућности за спречавање евентуалног изигравања пореских прописа које би за резултат имало избегавања плаћања пореза.

Променљива пореска политика се код нас водила и у давању стимулација за улагања у основна средства (у нове машине и друго) у оквиру своје делатности. Циљ ових подстицаја је потреба за продуктивним инвестирањем пореских обвезника. Другим речима, жеља законодавца је да подстакне обвезника у правцу проширења своје делатности.

Првим реформским законима пореска основица се умањивала за висину улагања, а највише до 15% опорезиве добити. Каснијим променама прописа ова олакшица се проширивала а потом смањивала. По мом мишљењу једно време је била непотребно изузетно екстензивна. Прецизније, пореска основица обвезника пореза на добит се умањивала за висину улагања у сопствену или делатност других обвезника, у куповину деоница или удела у правном лицу или у обвезнице јавног зајма. Наведено умањење основице се дозвољавало само за улагања средстава обезбеђених из сопствених извора. Каснијим променама прописа дошло је до значајних промена у циљу остваривања неутралнијег пореског система. Конкретно говорећи, законодавац је желео да прошири основицу за опорезивање и онемогући избегавања пореза. У остваривању тог циља, привредним субјектима основица се није више умањивала за улагања у основна средства у делатност других обвезника, већ само у сопствену и то регистровану делатност. Друго, стимулисана су само улагања у дугорочне обвезнице јавног зајма (чији је рок доспећа дужи од године дана). Треће, пореска основица се умањивала за укупан износ улагања у основна средства, у куповину акција или удела у постојећем правном лицу или у дугорочне обвезнице јавног зајма али највише до 50% од висине пореске основице. Ово ограничење у висини износа пореске олакшице није важило за обвезника у кога страном лице улаже трајни капитал, чији је удео у укупном трајном капиталу обвезника било најмање 10%, као и у случају када је обвезник основан искључиво страним капиталом.

Позитивним правом долази до нових значајних промена. Наиме, законодавац напушта систем умањивања пореске основице и прописује инвестициони порески кредит. Другим речима, обвезнику који изврши улагање у основно средство у сопственој регистрованој делатности умањује се обрачунати порез на добит предузећа за 10% улагања извршеног у тој години. Међутим, порески кредит не може бити већи од 50% обрачунатог пореза у години у којој је извршено улагање. Неискоришћени део пореског кредита може се пренети на рачун пореза на добит из буду-

ћих обрачунских периода, највише до наведеног лимита од 50% обрачунатог пореза, али не дуже од пет година.

Променљива политика опорезивања је код нас евидентна и код оптерећења малих предузећа. Пре последњих промена, почев од краја 1999. године, положај малих предузећа покушавао се олакшати упрошћавањем технике опорезивања и са мањим трошковима пореске евиденције. Прецизније, мала предузећа која имају тај статус на основу Закона о рачуноводству могла су, ако су то хтела, плаћати порез на основицу коју чини збир свих прихода исказаних у билансу успеха према прописима којима се уређује рачуноводство. Прихватањем ове опције мала предузећа су плаћала порез по стопи од само 2%, а истовремено су била ослобођена од плаћања пореза на имовину у статистици. Алтернатива овој могућности је да су мала предузећа у погледу пореских олакшица третирана као и други привредни субјекти, који су порез на добит плаћали на основицу коју је представљала опорезива добит а примењивала се пореска стопа у висини од 20%.

Изложена решења подстицаја малих предузећа имала су значајне слабости и убрзо бивају замењена новим. Наиме, по мом мишљењу у важећем позитивном праву, законодавац је прихватио једноставније и неутралније решење. По новим прописима, обвезник који је према закону којим се уређује рачуноводство разврстан у мало предузеће, такође има као и други привредни субјекти право на тзв. инвестициони порески кредит. Разлика је само у томе што је он за мала предузећа издашнији. Конкретно, према одредбама Закона обвезнику, малом предузећу, које изврши улагање у основно средство у сопственој регистрованој делатности умањује се обрачунати порез на добит предузећа за 30% улагања извршеног у тој години, с тим што то умањење у години у којој је извршено улагање не може бити веће од 70% обрачунатог пореза у години у којој је извршено улагање.

За разлику од претходних решења, новим прописима порески подстицаји нису предвиђени за улагања у акције, уделе и обвезнице јавног зајма. Дакле, примењен је рестриктивнији приступ. Међутим, поменути прописима није као претходним регулисано да се улагања у основна средства обезбеђују искључиво из сопствених извора. Имајући то у виду, по мом мишљењу, порески кредит пореском обвезнику признаје се и онда када је улагање извршено средствима обезбеђеним путем кредита.

У нашој теорији и пракси постојала су различита гледишта о потреби подстицања запошљавања пореским путем. Једни су били скептични у погледу потребе примене такве мере. По њима, оптималан приступ је да се у привреди створе услови за економско рационално понашање. Подстицање запошљавања на бази пореских погодности при опорезивању профита могло би водити даљим, озбиљним нерационалностима у погледу коришћења фактора рада и погоршању стања у алокацији ресурса. У ствари, укупна пореска политика требало би да, смањењем стопа пореза и доприноса на плате, учини фактор рада релативно јефтинијим, јер је парадоксално да тај обилан чинилац буде скупљи од ретког (капитала). Тада би фирме могле своју комбинацију фактора производње да заснивају на економском

резоновању, што би на дужи рок побољшало перформансе привреде, обезбедило раст и отклонило већи део проблема у домену незапослености.

Међутим, друга мишљења су полазећи од акутног проблема велике незапослености и потребе вођења борбе за легализацију сиве економије и елиминисања рада "на црно", подржавали потребу за пореско стимулирање запошљавања. Републичким прописима прихваћено је ово друго мишљење. Последњим променама прописа опредељење за овакво решење је и појачано. То појачање је настало из два разлога. Прво, изричитим помињањем ове олакшице у члану 41., Закона о порезу на добит предузећа и друго, афирмисањем система бруто зарада и укључивањем у обрачунати порез који се умањује обвезнику припадајуће плаћене јавне приходе на терет послодавца. Дакле, новим прописима "обвезнику који на неодређено време запосли нове раднике обрачунати порез се умањује за износ који је једнак износу који чини 40% бруто зарада, односно плата, исплаћених тим запосленима, увећаних за припадајуће плаћене јавне приходе на терет послодавца". Наведено умањење обрачунаог пореза признаје се за период од 2 године од дана запослења, под условом да се у том периоду није смањивао број запослених и да обвезник у периоду од 12 месеци пре дана запослења није смањивао број запослених. Ако се наведени услови не испуне порез се плаћа у пуном износу (без наведене олакшице), индексирани стопом раста цена на мало према подацима републичког органа надлежног за послове статистике.

3. Закључак

У току дугогодишњег развоја нашег пореског права присутна је дилема о потреби и димензијама примене пореских подстицаја као интервентних мера у циљу остваривања бројних ван фискалних задатака савременог друштва. У контексту изложеног, чини се да у нашој садашњој теорији и пракси преовлађује схватање да је неопходно напустити претерану предреформску праксу давања бројних ослобођења и олакшица који доводе у питање неометано деловање тржишних закона.

Међутим, у досадашњој пракси примене реформисаног пореског система, показало се да у нашим специфичним и изузетно бурним актуелним условима оптерећеним снажним политичким набојима није лако конципирати порески систем и политику чија би решења применом у пракси давала оптималне резултате. Изложени ограничавајући узроци који делују у нашој сложеној стварности су поред осталог, битно утицали да и у материји пореских подстицаја имамо брзе, а често и контрадикторне промене које негативно утичу на стабилност привредног пословања. Крајње је време да се на јасној критеријумској основи формулишу неопходни порески подстицаји и да њихова важност буде дугорочнија. С тим у вези, мишљења сам да се мора јасно формулисати став о пореском подстицају страних улагања и новооснованих предузећа и радњи. Не може се одговор на та важна питања дефинисати једноставно зависно од тога да ли се та права у пракси злоупотребљавају

или не. Разлог оваквом мом резонувању је у потреби анализе чињеница суштинске природе које могу значјно утицати на ефекте опорезивања. Убеђен сам да се у арсеналу фискалне технике налазе решења која би отклонила опасности злоупотребе и избегавања плаћања пореза, уколико би се након суштинских и научних испитивања определили за политику давања подстицаја страним улагачима и новооснованим привредним субјектима.