

*Др Бранкица Гагић,
научни сарадник, Економски институт, Београд*

Порескоправни аспекти уклањања препрека за стране инвестиције

Општа оцена пореског система

Реформа пореског система у Југославији започета је још крајем осамдесетих година. У склопу те реформе уведен је, по узору на савремене пореске системе, пре свега оне у земљама ОЕСД-а и Европске уније, синтетички порез на доходак грађана и порез на добит корпорација. Исто тако, реформисани су порези на имовину и систем доприноса за социјално осигурање. У другој фази те реформе, било је планирано увођење акциза, као и пореза на додату вредност. Акцизе су уведене нешто касније него што је првобитно било планирано, средином деведесетих, а закон којим се уређује систем пореза на додату вредност, савезна скупштина је усвојила крајем 1999. године. Његова примена се, међутим, одлаже из године у годину.

Целовитом реформом пореског система половином ове године Влада Републике Србије је настојала да створи транспарентан и једноставан порески систем који ће, с једне стране, омогућити правично и ефикасно опорезивање, а с друге стране, осигурати редовне и стабилне и пореске приходе држави. Ипак, и поред извршених измена у пореским законима, значајан проблем представља и даље поднормираност и недовољна јасност пореских прописа. Због тога се у пракси показало као неопходно да пореске прописе често тумачи Министарство финансија, давањем, иначе правно необавезујућих, мишљења на појединачне захтеве обвезника. Оваква пракса, међутим, и поред намере да се унесе више сигурности у примени пореских прописа, рађа у себи и потенцијалну опасност од арбитрности у

примени тих прописа. Због тога су неопходна даља усавршавања донетих реформских закона у области опорезивања.

С друге стране, међутим, порески прописи су се протеклом периоду врло често мењали, што је узроковало тешко сналажење у њима не само пореских обвезника већ и надлежних пореских органа. Сталне промене су, такође, онемогућавале континуирани развој и устаљивање управне и судске праксе у овој области.

Нема сумње да је правна сигурност уопште, а нарочито у пореској сфери, од изузетног значаја је за све пореске обвезнике. Пракса је, међутим, показала да страни инвеститори, правној сигурности у пореској сфери придају још много већи значај него домаћи. Приликом доношења одлука о улагању, страни инвеститори не узимају у обзир само висину пореских обавеза, већ једнако тако и стабилност прописа, одређеност пореза и однос пореских органа према обвезницима.

У целини посматрано, порески систем је један од значајних фактора који утичу на доношење инвестиционе одлуке, али само изузетно и одлучујући. Системом пореских олакшица и ослобођења за стране инвеститоре се само евентуално може послешити прилив страног капитала. За стране инвеститоре је од већег значаја уређеност и стабилност укупног правног система и поштовање принципа законитости. Зато је, можда, важније да порески систем буде модеран (да познаје пореске облике који постоје и у другим европским земљама) и једноставан за примену. Но, јасно је да сама правна регулатива не може обезбедити ефикасно функционисање пореског система по себи. Од посебног је значаја и функционисање пореске управе, због чега је неопходно стално усавршавање рада Републичке управе јавних прихода и Финансијске полиције, као и судских органа.

Порез на добит предузећа

Проблеми на које страни инвеститори најчешће указују

У првом плану интересовања страних инвеститора је укидање до сада постојећег петогодишњег пореског ослобођења за предузећа основана искључиво страним капиталом. Већина страних инвеститора зна за овај порески подстицај и заинтересована је за његово поновно увођење. Поред тога, инвеститори сматрају да би било важно увођење и других видова пореских подстицаја.

Страни инвеститори су, надаље, заинтересовани за отварање могућности за пословање преко дела свог предузећа (енгл. branch) који не би морао имати својство правног лица, тј. не би морао бити организован као посебно домаће предузеће са страним капиталом.

Код пореза на добит, као посебан проблем се јавља и питање примене пореза по одбитку на дивиденде, камате и накнаде од права индустријске својине, нарочито у случају примене нижих стопа, у складу са уговором о избегавању двоструког опорезивања. О томе ће бити речи више у делу о избегавању међународног двоструког опорезивања.

Коначно, показало се да опорезивање капиталних добитака при улагању опреме у ново предузеће од стране домаћих партнера, представља велику препреку за заједничка улагања домаћих и страних инвеститора у виду оснивања заједничког предузећа.

Законска и друга регулатива

Порез на добит предузећа регулисан је новим Законом о порезу на добит предузећа, који се примењује од 1. јула 2001. године. Поред самог закона, ову материју уређује и низ подзаконских прописа.

Већ смо нагласили да основни проблем пореске регулативе представља поднормираност и недовољна јасност пореских прописа уопште. Таква оцена у потпуности важи и код пореза на добит предузећа. Материју опорезивања добити предузећа, изузмемо ли процедуралне одредбе, регулишу свега 62 законска члана.

У вези са могућношћу регистрација и пословања преко дела предузећа, мора се рећи да важећи савезни Закон о страним улагањима предвиђа ову могућност. Али, законом је такође прописано да део страног предузећа мора имати својство југословенског правног лица, У том погледу нови Закон о страним улагањима је остао код решења из претходног закона.

Решења у другим релевантним земљама

Земље у транзицији су, по правилу, у првим годинама транзиције нудиле страним инвеститорима значајне пореске олакшице. Тако је, под одређеним условима, страним инвеститорима било на располагању и десетогодишње пореско ослобођење у Пољској, Мађарској и Чешкој. За нова улагања, одобрава се кредит у висини од 10% улагања, у Румунији, Бугарској, Пољској и Мађарској, док је у Словенији дата посебна олакшица за нова улагања у обављање привредне делатности. У Хрватској је предузећима која послују у оквиру слободних зона дата олакшица у висини од 50% од пореске стопе, а предузећа која улажу у развој инфраструктуре у износу преко 1 мил. ХКР имају право на изузеће од пореза на добит у првих пет година пословања.

Мере које би требало предузети

Међу првим мерама које би требало предузети је размотрање могућности пружања пореских подстицаја страним инвеститорима, на рестриктивној основи (за одређене врсте улагања, као што је то већ случај код концесија; за улагања преко одређеног износа; за улагања у производне капацитете и сл.). При томе је важно имати у виду принцип хоризонталне једнакости пореских обвезника – право на исте услове привређивања страних и домаћих привредних субјеката. Као што је већ поменуто, пореско ослобођење ће само у мањем броју случајева бити од заиста пресудног значаја за доношење одлуке о инвестирању.

Исто тако неопходно је размотрити могућност укидања капиталног добитка на опрему и стална средства. До разлике између набавне цене и вредности по којој се средства улажу у ново предузеће и иначе долази због подцењивања књиговодствене вредности имовине, захваљујући прописима којима се уређује рачуноводство. Пошто је реч о стварима чија вредност временом нужно опада (амортизација и морално рабаћење), у веома малом броју случајева предузећа заиста остварују разлику у цени/вредности, која доводи до повећања њихове пореске платежне способности, која би оправдала опорезивање. Уместо укидања пореза на капитални добитак код опреме, право на одлагање пореске обавезе у случају статусних промена из члана 21 закона, би се могло проширити и на случај улагања у оснивање новог предузећа.

Надаље, неопходна је даља разрада Закона о порезу на добит предузећа. Потребно је евидентирати питања која постављају порески обвезници, те одговоре који се иначе дају у виду мишљења Министарства финансија уграђивати, зависно од степена њихове општости, у закон и подзаконске прописе.

У вези са могућношћу пословања преко "branch" требало би прихватити захтеве страних инвеститора и изменом Закона о страним улагањима омогућити им такво пословање, као што то омогућују и друге земље у транзицији. Наравно, овакво решење би захтевало одређене измене и допуне и у другим прописима, пре свега рачуноводственим.

Коначно, неопходна је додатна обука пореских органа, као и повећавање степена сарадње са обвезницима.

Порез на промет

Проблеми на које страни инвеститори указују

Порез на промет је, можда, највећа препрека страним инвестицијама у области опорезивања. Код нас је у примени једнофазни порез на промет производа и услуга, који се обрачунава и плаћа у сфери крајње потрошње. Изузетак представљају нафтни деривати, код којих се порез плаћа приликом увоза, односно приликом стављања у промет од стране произвођача, као и дуванске прерађевине, кафа и алкохолна пића, код којих се порез плаћа у свим фазама промета (уз могућност одбијања пореза плаћеног у претходној фази). Иако једнофазан по свом карактеру, порез на промет у пракси има кумулативне ефекте, јер је пореска основица веома широко дефинисана и обухвата све услуге које се изврше уз накнаду. Негативне стране оваквог обухвата услуга су још више појачане увођењем јединствене стопе пореза од 20%, од априла 2001. године. Основне примедбе страних инвеститора односе се управо на кумулирање пореза, односно на немогућност да се порез плаћен на набавке (инпуте) одбије од пореза на промет на њихове аутпуте (као што је то случај код пореза на додатну вредност). Пошто се плаћа практично на све услуге које предузећа користе, овај порез директно улази у трошкове пословања.

Због оваквих негативних ефеката неки страни инвеститори чак одлажу доношење пословних одлука о инвестирању у нашој земљи до увођења пореза на додатну вредност.

Порез наплаћен у фази производње и велетрговине је нетранспарентан и не може се одбити ни у случају извоза (што јесте у складу са правилима СТО) и погоршава конкурентски положај наших предузећа у спојнотрговинском пословању. С друге стране, иако је реч о порезу на потрошњу, он опорезује велетрговачку маржу (као порез на приходе). Такође набавка репроматеријала без пореза на промет омогућена је само тзв. "производним" делатностима.

Законска и друга регулатива

Порез на промет је регулисан Законом о порезу на промет и пратећим подзаконским актима.

Решења у другим релевантним земљама

Све земље у транзицији, осим БиХ, увеле су порез на додатну вредност.

Мере које би требало предузети

Основна мера коју би требало предузети је приступање што непосреднијим припремама за примену Закона о порезу на додатну вредност, без одлагања, уз планирање што скоријег термина за почетак његове примене.

Закон о порезу на промет би се, наравно, могао поправљати. Побољшавања у оквиру система пореза на промет сводила би се на значајно сужавање пореске основице (за све привредне услуге) и укидање пореза на велетрговачку маржу. Међутим, у целини посматрано, поред тренутног губитка јавних прихода по основу овог пореза и шансе да се део сиве економије преведе у регуларне токове током неког дужег временског периода, остао би и даље проблем постојања широких могућности за евазију овог пореза. Због тога је увођење пореза на додатну вредност *conditio sine qua non* пореске реформе.

Порез на имовину

Релевантна питања и интересовање страних инвеститора

Порези на имовину обухватају порез на имовину у статисти, порез на пренос апсолутних права и порез на наслеђе и поклон. Порез на имовину у статисти, поред непокретности, обухвата и поседовање акција и удела у друштвима са ограниченом одговорношћу. Стопа пореза на акције и уделе је релативно ниска, износи 0,25%. Питања страних инвеститора се углавном односе на покретање иницијативе да се стопа пореза на пренос апсолутних права на непокретностима, која износи 5%, смањи.

Код разреза пореза на промет апсолутних права основицу представља, у начелу, уговорена цена. Како се у пракси често дешава да уговорне стране у уговору наводе цене ниже од тржишних, већ самим законом је предвиђена могућност да порески орган може, и без доказивања да је цена из уговора симулована, да за потребе разреза пореза користи тржишне цене. Проблем “неважења” стварне тржишне цене у пракси (тј. цене по којој је заиста обављена трансакција) јавља се због тога у свим оним случајевима када стварна цена трансакције (уговорена) цена не одговара вредности коју порески органи примењују као претпостављену тржишну цену.

Законска и друга регулатива

Порези на имовину (порез на имовину у статисти, порез на наслеђе и поклон, порез на пренос апсолутних права) регулисани су Законом о порезима на имовину

Код пореза на пренос апсолутних права, пореску основицу чини уговорена цена, осим ако није нижа од тржишне вредности. У пракси се уговорена цена не узима у обзир код утврђивања висине пореске основице, већ порески орган по правилу самостално утврђује пореску основицу. Да би се избегла арбитражност, порески орган се руководи прописаним критеријумима за одређивање основице, али се и поред тога јавља арбитражност при доношењу решења.

Порез на пренос апсолутних права плаћа се и на промет удела у правним лицима, акција и других хартија од вредности (по стопи од 0,3%), као и код преноса права индустријске својине (по стопи од 5%). Нерезиденти плаћају ове порезе само у случају да је промет извршен на територији Србије. Закон, међутим, не дефинише појам “промета оствареног на територији Републике Србије”, што води правној несигурности и појачава пореске ризике.

Потребне мере

У области пореза на имовину мере које би требало предузимати се, пре свега, тичу уједначавања управне праксе, додатне обуке пореских органа и појачаног надзора над радом пореских органа.

Порез на доходак грађана, опорезивање странаца и опорезивање плата

Питања од значаја за странце

У области пореза на доходак најчешћа су питања у вези са опорезивањем странаца који бораве и раде у Србији. Поред типично пореских питања, страни инвеститори редовно постављају и питања у вези са обавезом запошљавања страних радника, будући да су они већ по правилу у уговорном (радном) односу са страним предузећем.

Питања инвеститора односе се и на порески третман прихода остварених (и опорезованих) у иностранству, пореском третману додатних примања остварених у Србији и додатних примања остварених у иностранству.

Страни инвеститори често указују и на проблем обавезног социјалног осигурања по основу запослења. Страни радници су по правилу већ осигурани у матичној земљи или имају закључено приватно здравствено и/или пензионо осигурање, тако да нису заинтересовани за укључивање у систем обавезног социјалног осигурања у Србији.

Систем обрачуна зарада је по мишљење страних инвеститора, нарочито оних из англосаксонских инвеститора, компликован. Поред тога, оптерећење плата је и даље, макар у прецепцији обвезника, високо.

Законска и друга регулатива

Порез на доходак грађана, укључујући и порез на зараде, регулисан је републичким Законом о порезу на доходак грађана. Материја доприноса за социјално осигурање регулисана је одговарајућим републичким прописима о социјалном осигурању.

Проблеми у регулативи и пракси

Опорезивање странаца и обавеза запошљавања странаца упућених на рад у Србију. Систем опорезивања странаца није посебно уређен републичким пореским прописима. Као и у другим европским пореским системима, са становишта опорезивања релевантан је боравак странаца у Србији, односно пребивалиште и центар њихових пословних и личних интереса. Тако су странци резиденти, обвезници пореза на доходак грађана у Србији у односу на свој светски доходак (приходе које остваре у Србији и у иностранству), док су нерезидентни порески обвезници само за приходе које остваре на територији Србије. Ипак, систем утврђивања и наплате пореза који се односе на приходе остварене у иностранству није до краја разрађен, те је неопходно да се ова регулатива употпуни.

Контрадикција између пореског кредита за порезе плаћене у иностранству и принципа опорезивања нето прихода код годишњег пореза на доходак. Закон предвиђа да годишњи порез на доходак обухвати нето приходе изнад прописаног лимита. За приходе из иностранства, предвиђен је, међутим, порески кредит за порезе плаћене у иностранству, до износа пореза који би на тај приход био плаћен према прописима Србије (члан 12). У самом тексту закона систем пореског кредита није даље разрађиван, тако да је остало нејасно да ли се овај кредит даје у односу на утврђени годишњи порез на доходак грађана, који укључује нето приходе из иностранства, или се, пак, приходи из иностранства укључују у основицу у бруто износу.

Запошљавање странаца и доприноси за социјално осигурање. Обавеза запошљавања странаца упућених на рад у Југославију проистиче из општих норми Закона о раду, док се услови и начин запошљавања странаца регулишу посебним

прописима. За странце запослене у Југославији, плаћају се порези на зараде и доприноси за социјално осигурање (уколико лице већ није осигурано према прописима земље са којом Југославија има споразум о социјалном осигурању). Због малог броја странаца на раду у Југославији и још увек неизграђене праксе, има нејасноћа и неједнакости у тумачењу и примени прописа.

Комплицованост обрачуна зарада. Део примедби се односи на радноправне прописе, који онемогућавају утврђивање плата у номиналном износу, већ се плате утврђују према минималној цени рада и коефицијентима. Зато послодавац тешко може унапред да оцени укупну висину трошка запослених. У пракси се то превазилази честим мењањем правилника у предузећима, што је за страног инвеститора неразумљив и непрактичан поступак.

У делу опорезивања плата, основна примедба се односи на стално (сваког месеца) мењање минималне и максималне основице за доприносе за социјално осигурање. Како су кретања у висини плата минимална, могло би се размислити о увођењу минималне и максималне основице у апсолутним износима.

Висина оштерећења. И даље је у прецепцији обвезника оптерећење плата високо.

Додатна примања. Пореска олакшица за странце-резиденце. Додатна примања странаца на раду у Србији са статусом пореског резидента, нису опорезована до висине од 35% зараде исплаћене у Србији. Нема сумње да се ослобођена додатна примања не укључују у доходак за опорезивање годишњим порезом. Недовољно је јасно, међутим, какав је порески третман додатних примања преко тог лимита, са становишта годишњег пореза (члан 87, став 5).

Олакшица је предвиђена само за оне странце којима радни однос не траје дужи од 3 године. Сматрамо да би требало омогућити свим странцима на раду у Србији једнак порески третман у прве 3 године, независно од укупне дужине њиховог рада у Србији.

Додатна примања остварена у иностранству. Закон о порезу на доходак грађана не садржи одредбе о пореском третману додатних примања од иностраног послодавца (на пр. третман доприноса плаћених у иностранству од стране послодавца).

Додатна примања. Приватна употреба службеног аутомобила. Закон предвиђа опорезивање додатних примања. Систем њиховог опорезивања није, међутим, довољно разрађен. Примера ради, код страних предузећа је често давање на употребу службеног аутомобила. Према закону, оваква употреба би била опорезива, а основицу би чинила тржишна вредност пружене погодности. Овај принцип се у пракси веома тешко реализује, предузећа углавном не пријављују употребу службеног аутомобила, што повећава њихове пореске ризике.

Решења у другим релевантним земљама

У другим земљама у транзицији се порез за употребу службеног аутомобила у приватне сврхе утврђује у проценту од вредности аутомобила (напр. 1% годишње), или се утврђује паушална основица, зависно од врсте и старости возила.

Потребне мере

Неопходно је да се у области опорезивања странаца донесе детаљна регулатива, која би с једне стране пружиала сигурност странцима у погледу висине и начина утврђивања пореза које треба да плате у Србији, а с друге стране држави омогућила ефикасно стицање прихода по овом основу.

Такође би било корисно да се изврши додатна обука пореских органа (путем одговарајућих инструктивних семинара и сл. За странце би, опет, била веома корисна једна брошура у вези са њиховим пореским обавезама.

Уговори о избегавању међународног двоструког опорезивања

Релевантна питања и активности инвеститора

Страни инвеститори исказују посебан интерес за повољније, ниже стопе пореза по одбитку на дивиденде, камате и накнаде по основу права индустријске својине (royalties).

СР Југославија још увек није закључила уговор о избегавању двоструког опорезивања са неким важним економским партнерима. Нарочито су инвеститори из Аустрије заинтересовани за што скорије закључивање уговора са Југославијом.

Законска и друга регулатива

Међународно двоструко опорезивање прихода и имовине је решено на два начина. Одговарајућим републичким прописима су предвиђене мере којима се унилатерално одобрава порески кредит за порезе плаћене у иностранству, док се билатералним уговорима о избегавању двоструког опорезивања уређује начин расподеле пореза између земаља уговорница, у случају када је исти приход, односно имовина изложен истоветним порезима обеју земаља.

Проблеми у регулативи и пракси

Основни проблем у пракси је у неефикасној и неуједначеној примени и тумачењу уговора о избегавању двоструког опорезивања. Оваква ситуација може да доведе и до онемогућавања страним инвеститорима да се користе правима предвиђеним међународним уговорима, као и до нарушавања принципа реципроцитета у пракси (за разлику од Југославије, друге земље уговорнице имају разрађене механизме имплементације ових уговора).

Примену пореских прописа контролише Републичка управа јавних прихода. Она располаже неопходном инфраструктуром која би омогућила примену и контролу примене уговора о избегавању двоструког опорезивања. Организовање одговарајуће обуке за пореске органе би сигурно и у овој области било добродошло.

Ради превазилажења уочених проблема требало би иницирати доношење прописа којима ће се регулисати начин остваривања права по основу уговора о избегавању двоструког опорезивања.

Остала питања из области пореза

Казнена камата за неблаговремено плаћене и неплаћене порезе (0,2% дневно) је по оценама страних инвеститора изузетно висока.

Честе су примедбе и у вези са условљавањем нерелевантног обавезног чињења од стране државе доказом да је измирена пореска обавеза (приликом регистрације аутомобила, овере уговора и сл).