

др Хасиба ХРУСТИЋ
научни саветник, Институт за међународну политику и привреду,
Београд

ОСНОВНА ОБЕЛЕЖЈА ПОРЕСКИХ ПОДСТИЦАЈА У ПОСЛОВАЊУ ПРЕДУЗЕЋА У СРБИЈИ И У ДРЖАВАМА ЧЛАНИЦАМА ЕУ

Резиме

Истраживање ове проблематике фокусирано је на препознавање пореских подстицаја који би могли да стимулишу пословање и повећање улагања у Србији. Бивна димензија овог рада је комбинација пореских подстицаја у Србији и у државама чланицама ЕУ како би се сагледали евентуални недостаци овог фактора који ипак може да допринесе побољшању пословања у Србији.

Кључне речи: порез на добити предузећа, порески подстицаји, страна директна улагања.

I Увод

На пословање и страна директна улагања утичу разни релевантни фактори међу којима порески систем игра значајну улогу. Пре свега, политички фактор је пресудан за доношење одлуке о инвестирању са аспекта сигурности улагања, уз низ додатних утицаја, попут степена ефикасности институција, развијености инфраструктуре, радне регулативе, регулативе у погледу екологије, обима корупције, и др. Чак и у стабилним демократијама, политичка дешавања могу да имају драматичне

импликације по пословно окружење. Зато би само фокусирање на порески систем било погрешно, јер би се тиме занемарили други значајни фактори утицаја. Поготово токови страних улагања *ceteris paribus* зависе од укупног напретка економске политике, владавине права (поштовања имовинских права), социјалне стабилности, адекватне инфраструктуре.

За свеобухватну анализу фактора који утичу на пословање и на привлачење страних директних улагања од посебног значаја су порески подстицаји. Полазећи од тога да су инвестиције кључни покретач развоја, циљ овог рада је да истакне основна обележја пореских подстицаја у Србији и у државама чланицама ЕУ. Битно је сагледати да ли порески систем у Србији кроз пореске подстицаје и висину стопе пореза на добит доприноси побољшању пословања и повећању страних директних улагања.

II Порески подстицаји у Србији

Улога пореских подстицаја је да стимулишу пословање, односно улагања. Порески подстицаји могу да буду или у виду смањења пореске основице за одређене трошкове или у виду умањења пореске обавезе за износ тих трошкова. Зато се у пореским прописима на име пореских подстицаја разликују *ex ante* и пореска плаћања *ex post*. Са практичног становишта, пореска плаћања „*ex post*“ имају већи утицај на улагања и остварење већег профита, јер директно више умањују пореску обавезу путем механизма пореског кредита. Порески кредит или порески одбитак је износ одобрених трошкова за који се умањује обрачуната пореска обавеза, за разлику од *ex ante* пореских подстицаја када се за износ тих трошкова умањује пореска основица на коју се примењује прописана пореска стопа. Зато је порески кредит као врста пореског подстицаја погоднији облик стимулисања са аспекта пореске стратегије планирања пословања у циљу минимизирања пореске обавезе, односно трошкова пословања.

На пословање предузећа, пре свега, утиче стопа опорезивања остварене добити. Стопа пореза на добит правних лица у Србији износи 10%.¹ У поређењу са државама чланицама ЕУ само Кипар и Бугарска имају ову висину стопе, а просек на нивоу ЕУ је 23,5%.² Међутим, за разлику од једног броја држава чланица ЕУ, у Србији не постоји

1 Закон о порезу на добит правних лица, *Службени гласник РС*, бр. 25/01, 80/02, 43/03, 84/04, 18/10.

2 Developments in the Member States, Taxation trends in the European Union, Data for the EU Member States and Norway, European Commission, DG Taxation and Customs Union and Eurostat, Brussels, 2009, стр. 126–244.

посебна нижа стопа за мала и средња предузећа, што би било у духу опредељења званичне економске политике у правцу развојне стратегије ових предузећа.

Законом о порезу на добит правних лица Србије, ради остваривања циљева економске политике у погледу стимулисања привредног раста, развоја малих предузећа и концесионих улагања, предвиђени су порески подстицаји у виду пореских ослобађања и пореског кредита.³ Овде је неопходно напоменути да, нажалост, не постоје порески подстицаји за истраживање и развој, јер су изменама Закона о порезу на добит правних лица у 2010. години, брисане одредбе које су предвиђале ову врсту подстицаја у форми права на убрзану амортизацију сталних средстава која служе за: спречавање загађивања ваздуха, воде и земљишта, ублажавање буке, уштеде енергије, пошумљавање, прикупљање и коришћење отпадака као индустријских сировина или енергетских горива; научноистраживачки рад; школовање и обуку кадрова; рачунарску опрему.⁴

Наиме, основна претпоставка за порески подстицај за истраживања и нову технологију темељи се на очекивању да ова улагања утичу на снижење трошкова пословања и унапређење рада и технологије. Из тог разлога би ти подстицаји требало да утичу на повећање улагања у нове технологије и истраживања у свим привредним секторима.

Ослобађање од плаћања пореза на добит правних лица предвиђено је за недобитну организацију која у години за коју се одобрава право на ослобођење оствари вишак прихода над расходима до 400.000 динара, под условима да та организација не расподељује тако остварени вишак својим оснивачима, члановима, директорима, запосленима или са њима повезаним лицима; да лична примања која исплаћује запосленима, директорима и са њима повезаним лицима не прелазе износ двоструког просека за делатност у којој је разврстана; да не расподељује имовину у корист својих оснивача, чланова, директора, запослених или са њима повезаних лица.⁵

Ослобађање од плаћања пореза на добит правних лица предвиђено је за концесионо улагање. Предузеће – концесионар ослобађа се плаћања пореза на добит остварену по основу прихода од предмета концесије на рок до пет година од дана уговореног завршетка концесионог улагања у целини. Уколико концесионо предузеће остварује добит пре завршетка концесионог улагања, примењује се прописано ослобађање од плаћања пореза на добит.

3 Закон о порезу на добит правних лица, *Службени гласник РС*, бр. 25/01, 80/02, 43/03, 84/04, 18/10, чл. 41–44.

4 *Сл. гласник РС*, бр. 18/10.

5 Закон о порезу на добит правних лица, члан 44.

Порески подстицај у виду пореског кредита предвиђен је за улагања у недовољно развијена подручја. Обвезнику који је остварио добит у новооснованој пословној јединици у недовољно развијеним подручјима, дефинисаним у складу са прописима који уређују регионални развој, умањује се порез на добит правних лица у трајању од две године, сразмерно учешћу тако остварене добити у укупној добити правног лица. У вези са овим пореским подстицајем поставља се питање да ли је овај период особања од плаћања пореза од две године кратак имајући у виду реалне могућности за остварење добити у недовољно развијеним подручјима у условима неразвијености инфраструктуре и недовољне насељености.

Затим, обвезнику који изврши улагања у некретнине, постројења, опрему или биолошка средства у сопственом власништву за обављање делатности признаје се право на порески кредит у висини од 20% извршеног улагања, с тим што не може бити већи од 50% обрачунатог пореза у години у којој је извршено улагање.

Обвезнику који је према закону којим се уређује рачуноводство и ревизија разврстан у мало правно лице признаје се право на порески кредит у висини од 40% извршеног улагања у основна средства за обављање делатности, а не може бити већи од 70% обрачунатог пореза у години у којој је извршено улагање. Неискоришћени део пореског кредита може се пренети на рачун пореза на добит у будућим обрачунским периодима, највише до лимита од 50, односно 70% обрачунатог пореза у том пореском периоду, али не дуже од десет година.

Право на порески кредит у висини од 80% од улагања извршеног у тој години у основна средства у сопственом власништву за обављање делатности признаје се под условом да се у складу са законом којим се уређује класификација делатности и регистар јединица разврставања, ради о једној од следећих делатности коју обвезник претежно обавља: пољопривреда; рибарство; производња текстилних предива и тканина, одевних предмета, дорада и бојење крзна; прерада коже и производња предмета од коже; производња основних метала, стандардних металних производа; производња машина и уређаја, канцеларијских и рачунских машина, електричних машина и апарата, радио, ТВ и комуникационе опреме; производња медицинских, прецизних и оптичких инструмената; производња моторних возила, приколица и полуприколица; производња осталих саобраћајних средстава; рециклажа; кинематографска и видео производња. Порески кредит признаје се без ограничења у односу на обрачунати порез у години у којој је извршено улагање и у наредних 10 година у које се може пренети неискоришћени део пореског кредита.

Но, без обзира на прописане пореске подстицаје у напред наведене делатности, у Србији су у последњој деценији по учешћу била највећа

улагања управо у делатностима за које нису предвиђени посебни порески подстицаји, и то у финансијско посредовање, телекомуникације и послове са некретнинама.⁶ То значи да улагања следе логику остварења највеће профитне стопе и највећег обрта капитала. Страна директна улагања у Србији била су доминантно концентрисана само на финансијски сектор и телекомуникације.

У периоду од 2001. до 2008. године најзначајније учешће у директним улагањима у новцу (нето) у укупном износу улагања је било из Аустрије (21,3%), Грчке (13,6%), Норвешке (12,6%) и Немачке (11,9%), док је у 2009. години било највеће из Аустрије (17,9%), Русије (13,2%) и Холандије (13,1%).⁷

Порески обвезник који уложи у своја основна средства, односно у чија основна средства друго лице уложи више од 800 милиона динара, који та средства користи за обављање делатности и у периоду улагања додатно запосли на неодређено време најмање 100 лица, ослобађа се плаћања пореза на добит правних лица у периоду од десет година сразмерно том улагању. Пореско ослобођење примењује се од прве године у којој је остварена опорезива добит.

Обвезник који обавља делатност у недовољно развијеном подручју, ослобађа се плаћања пореза на добит правних лица за период од пет година, ако испуњава следеће услове:

1) да је он или друго лице уложио у основна средства тог обвезника износ већи од осам милиона динара;

2) да користи 80% вредности основних средстава за обављање делатности у недовољно развијеном подручју;

3) да у периоду улагања додатно запосли на неодређено време најмање пет лица;

4) да најмање 80% запослених на неодређено време има пребивалиште и боравиште у недовољно развијеном подручју.

Испуњеност услова за коришћење ова два наведена ослобађања утврђује надлежна организациона јединица Пореске управе.⁸

Имајући у виду ефекте прописаних пореских подстицаја за улагања код пореза на добит правних лица, могло би се закључити да су ти

6 Извори: Народна банка Србије (улагања у новцу) и Републички завод за статистику (роба), 2010.

7 Извор: Народна Банка Србије, 2010. Податке о страним директним улагањима у новцу НБС добија од пословних банака, што значи да су подаци о страним улагањима у новцу, по земљама плаћања а не по земљама улагања. За 2006. страна директна улагања из Норвешке дата су без лиценце за ТЕЛЕНОР у износу од 410 мил., а из Аустрије за куповину треће лиценце у износу од 425 мил. УСД.

8 Закон о порезу на добит правних лица, Члан 50з.

подстицаји у приличној мери недовољно одмерени да би могли да послуже за усмеравање улагања у одређене делатности или у недовољно развијена подручја. Наиме, ради се о ниским подстицајима, који у суштини и по садржају реално и не представљају подстицаје уколико се изврши процена могућности остварења добити и повраћаја уложеног капитала. Такође, свако ослобађање од плаћање пореза на добит правних лица на име запошљавања незапослених лица и не представља подстицај уколико се узме у обзир високо пореско оптерећење рада (порез на зараде плус доприноси за социјално осигурање).

Grosso modo, порески систем Србије није стимулативан за побољшање пословања, нити за улагања. У порески систем би свакако требало вратити пореске подстицаје везане за развој истраживања, еколошку заштиту и увођење нових технологија, јер се ради о подстицајима који унапређују привредни развој.

III Порески подстицаји у државама чланицама ЕУ

У државама чланицама ЕУ постоје различити видови пореских подстицаја за стимулисање пословања и улагања.

Посебан *џрејџман малих и средњих њредузећа* примењује се у Белгији, Француској, Италији, Луксембургу, Холандији, Великој Британији, Шпанији, Португалији, Мађарској, Литванији, Пољској и Румунији, тако да се ова предузећа опорезују нижим стопама корпоративног пореза.⁹

Што се тиче пореских подстицаја на име *џрошкова за развој и истраживања (Research and Developments – R&D)*, они су предвиђени у готово свим државама чланицама ЕУ. На пример, у Аустрији порески одбици на име трошкова за развој и истраживања (*R&D*), признају се у износу до 25% од износа укупних расхода или са опцијом од 8% пореског кредита у односу на пореску обавезу. Трошкови школовања признају се у висини до 20% у односу на укупне расходе или са опцијом од 6% пореског кредита у односу на пореску обавезу. У Словенији су порески подстицаји на име *R&D* у одређеним регионима до 40% од пореске основице, а у Шпанији се одобравају у виду пореског кредита. У Италији се одобрава порески кредит за *R&D* од 10 до 40% од износа пореске обавезе.

Уобичајено је да се порески подстицаји за *џословање у неразвијеним њодручјима* одобравају за дужи период.

9 Developments in the Member States, Taxation trends in the European Union, Data for the EU Member States and Norway, European Commission, DG Taxation and Customs Union and Eurostat, Brussels, 2009, стр. 126–244.

Када су у питању *порески погостивања за поједине делатности*, у зависности од привредне структуре и значаја који сваки сектор има у појединој држави чланици, предвиђено је ослобађање плаћања пореза на доходак корпорација за одређени привредни сектор, дакле, не само за улагања у опрему у тај сектор, какав је случај у Србији. У Бугарској је уведено је ослобађање од плаћања пореза на доходак корпорација за период од пет година на остварену добит у делатности пољопривреде, индустрије, високе технологије и грађевинарства. Ово ослобађање третира се као порески празник (*tax holiday*), обезбеђен у форми државне помоћи и користи се уз одобрење Европске комисије. Кипар примењује специјални режим опорезивања за сектор бродоградње. У Литванији се у периоду од 2009. до 2013. године, остварен профит компанија умањује до 50% на име трошкова набавке опреме, постројења, фабрика и права. Компаније такође имају право на порески кредит ако запошљавају 20% или више лица са инвалидитетом у укупном броју запослених. Профит „социјалних предузећа“ опорезује се нултом стопом. У Луксембургу постоји инвестициони кредит као порески подстицај за нове индустријске инвестиције (порески кредит до 12%), заједничке инвестиције са високим ризиком и аудиовизуелне инвестиције. На Малти порески подстицаји предвиђени су за делатност бродоградње, индустрију и за слободне луке. У Великој Британији дозвољени годишњи инвестициони одбици из основице опорезивања су до 50.000 GBP у првој години пословања за све компаније, независно од величине или правне форме.

1. Групно опорезивање и третман губитака

Основна предност групног опорезивања је да се губици једне компаније могу покривати профитом друге у оквиру групе компанија, и да се на тај начин, поготово трошкови фиксне имовине, могу пребацити с једне на другу компанију. Као што је приказано на табели бр. 1 само неколико држава чланица одобрава право на пореско консолидовање за повезана лица. У тој ситуацији када у некој држави чланици није омогућено пореско консолидовање за групу компанија, профити и губици у компанијама су предмет различитих јурисдикција, нарочито ако се ради о компанијама које послују у различитим државама чланицама.¹⁰

10 Communication of 19 December 2006 from the Commission to the Council, the European Parliament and the European Economic and Social Committee – Exit taxation and the need to coordinate Member States' fiscal policies [COM(2006) 825 final – Not published in *the Official Journal*]; Communication of 19 December 2006 from the Commission to the Council, the European Parliament and the European Economic and Social Committee – The tax treatment of losses in cross-border situations [COM(2006) 824 final – Not published in *the Official Journal*].

У Србији је дозвољено пореско консолидовање за повезана лица резиденте. Једном одобрено пореско консолидовање примењује се најмање пет година. Повезана правна лица су она ако међу њима постоји непосредна или посредна контрола над најмање 75% акција или удела. У консолидованом пореском билансу губици пореског периода једног или више повезаних правних лица пребијају се на рачун добити осталих повезаних правних лица у групи, у том пореском периоду.

Табела бр. 1 – Државе чланице ЕУ у којима је дозвољено *группно опорезивање*, 2009.

Држава чланица	Группно опорезивање
Аустрија	Губици компанија из других држава одбијају се из домаће пореске основице. Ако се група компанија расформира у периоду од три године ефекти группног третмана се поништавају и ретроактивно се све чланице групе опорезују појединачно
Данска	Прописана је пореска консолидација за резидентна повезана лица, док резидентне филијале нерезидентних компанија могу да захтевају интернационалну консолидацију
Италија	Группно опорезивање је дозвољено уколико матична компанија има контролу од најмање 50% у капиталу повезаних лица
Летонија	Дозвољено
Холандија	Дозвољено
Пољска	Дозвољено

Извор: Developments in the Member States, Taxation trends in the European Union, Data for the EU Member States and Norway, European Commission, DG Taxation and Customs Union and Eurostat, Brussels, 2009, стр. 126–244.

Пренос губитака из претходних година у већини држава чланица ЕУ није дозвољен, док је пренос губитака у наредне године или неограничен или ограничен на пет или 10 година (табела бр. 2). У Србији, губици остварени из пословних, финансијских и непословних трансакција, утврђени у пореском билансу, изузев оних из којих произлазе капитални добити и губици, могу се пренети на рачун добити утврђене у

годишњем пореском билансу из будућих обрачунских периода, али не дуже од пет година.¹¹

Табела бр. 2 – Порез на доходак корпорације у државама чланицама ЕУ – ирејман преноса губитка, 2009.

Држава чланица	Пренос губитака из претходних година	Пренос губитака у наредне године
Аустрија	До 75% од опорезиве добити	Неограничен
Белгија	Није дозвољен	Неограничен
Бугарска	-	5 година
Кипар	Није дозвољен	Неограничен
Данска	Није дозвољен	Неограничен
Финска	Није дозвољен	10 година
Мађарска	Није дозвољен	Неограничен
Грчка	Није дозвољен	Неограничен
Ирска ¹	До годину дана у случају настављања пословања и 3 године у случају прекида пословања	Неограничен
Италија	-	5 година
Пољска	Није дозвољен	До 5 година али не може бити већи од 50% од губитка сваке године
Малта	Није дозвољен	Неограничен
Литванија	Није дозвољен	5 година
Португалија	-	Дозвољен
Словачка	Није дозвољен	5 година
Словенија	Није дозвољен	Неограничен
Шведска	-	Неограничен

11 Закон о порезу на добит правних лица, Службени гласник РС, бр. 25/01, 80/02, 43/03, 84/04, 18/10, члан 32.

Извор: Developments in the Member States, Taxation trends in the European Union, Data for the EU Member States and Norway, European Commission, DG Taxation and Customs Union and Eurostat, Brussels, 2009, стр. 126–244.

¹ Битне промене у власништву компаније, у комбинацији са променом врсте пословања, могу да резултирају у ограничењу примене правила о преносу губитака.

IV Закључак

Порески подстицаји за стимулисање пословања и улагања у Србији су у приличној мери недовољно одмерени да би могли да послуже за усмеравање и повећање улагања у одређене делатности или недовољно развијена подручја. Наиме, ради се о ниским подстицајима, који у суштини и по садржају реално и не представљају подстицаје уколико се изврши процена могућности остварења добити и повраћаја уложеног капитала. Такође, свако ослобађање од плаћање пореза на добит правних лица на име запошљавања незапослених лица не представља подстицај уколико се узме у обзир актуелно високо пореско оптерећење рада.

Grosso modo, порески систем Србије није стимулативан не само за страна дирекна улагања, већ ни за домаћа. У порески систем би свакако требало вратити пореске подстицаје везане за развој истраживања, еколошку заштиту и увођење нових технологија, јер се ради о подстицајима који унапређују привредни развој.

Hasiba HRUSTIĆ, PhD

Institute for International Politics and Commerce, Belgrade

THE BASIC CHARACTERISTICS OF THE BUSINESS TAX INCENTIVES IN SERBIA AND EU MEMEBER STATES

Summary

This paper analyses the importance of tax incentives wich could influence business and investment in Serbia. A considerable dimension of this research includes comparison of business tax incentives between Serbia and the EU Member States, and eventually deficiency of this factor which might be corrected toward business improving in Serbia.

Key words: *corporate income tax, tax incentives, foreign direct investment.*