

др Гордана ИЛИЋ-ПОПОВ
редовни професор Правног факултета Универзитета у Београду
др Светислав В. КОСТИЋ
доцент Правног факултета Универзитета у Београду

РЕКЛАМА И РЕПРЕЗЕНТАЦИЈА – ТРОШАК ПРИВРЕДНОГ ПОСЛОВАЊА И/ИЛИ ПОРЕСКИ РАСХОД*

Резиме

Привредна друштва, у складу са својом пословном стратегијом и финансијским могућностима, издвајају одређена новчана средства, како би промовисала своју фирму и своје пословање. Аутори настоје да што јасније разграниче репрезентацију од рекламе и пропаганде, поткрепљујући то бројним илустративним примерима и указујући на дилеме које се тим поводом јављају у пракси. Разграничење наведених издатака је битно с обзиром на њихово признавање као расхода у пореском билансу, који умањују основицу пореза на добит правних лица. У српском систему опорезивања добити ови трошкови се не признају у пуном износу. Законодавац је на тај начин хтео да спречи ерозију пореске основице и (не)легитимну евазију пореза на добит. Циљ овог рада је да покаже да трошкови рекламе и пропаганде имају, међутим, своје пуно оправдање не само са становишта пословања, већ и са пореског становишта, пошто често доприносе бољем и профитабилнијем пословању привредног друштва, што се одражава у већој добити, услед чега оно плаћа већи износ на име пореза на добит.

Кључне речи: порез на добит правних лица, порески биланс, пропаганда, реклама, рекламни материјал, репрезентација.

І Уводне напомене

Свако привредно друштво, у циљу промовисања своје делатности, али и развијања и успостављања добрих односа са пословним партнерима, садашњим и потенцијалним, издваја одређена финансијска средства у рекламне сврхе, као и за репрезентацију. Иако се некада може чинити да

је природа ових трошкова врло слична, у питању су различити издаци. Због тога је потребно направити што јасније разграничење између рекламе, пропаганде, репрезентације и поклона мање вредности који се дају пословним партнерима. Различит карактер ових трошкова се одражава на њихов различити порескоправни третман са аспекта опорезивања добити. Циљ овог рада је да покаже намену ових трошкова, као и то да ли је примарна намера привредних субјеката да овим трошковима умање основицу пореза на добит, како би платили мањи износ пореза или, пак, такви издаци могу допринети да друштво почне да остварује већи промет, па отуда и већу добит, што доводи до повећаног прилива пореских прихода у буџет државе. У овом раду се нећемо бавити услугама економске пропаганде у српском систему пореза на додату вредност.

II Разграничење издатака за репрезентацију од трошкова рекламе и пропаганде

Закон о порезу на добит правних лица као један од расхода у пореском билансу помиње и издатке за репрезентацију,¹ али не прецизира шта је њима обухваћено. О томе не постоји ни неки подзаконски акт, за разлику од, на пример, правилника који одређује шта се сматра улагањем у области културе.² Постоје спорадична мишљења која издаје Министарство финансија Републике Србије, којима оно у конкретним случајевима покушава да разреши дилему да ли одређени трошак треба квалификовати као издатак за репрезентацију, или, пак, као трошак рекламе или пропаганде. Имајући у виду да ова мишљења немају правно обавезујући карактер,³ као и да се из њих не може добити општа, нити прецизно дефинисана слика о томе на који начин определити одређени издатак за пореске потребе (као репрезентацију, рекламу или пропаганду), овакав приступ нам се, начелно гледано, не чини прихватљивим.

* Рад је резултат рада на пројекту 179001 „Организациона и информациона подршка систему управљања квалитетом као кључним фактором повећања конкурентности наших предузећа и њиховог бржег изласка на светско и ЕУ тржиште”, који финансира Министарство просвете, науке и технолошког развоја.

1 Закон о порезу на добит правних лица – ЗПДПЛ, *Службени гласник РС*, бр. 25/2001, 80/2002, 80/2002, 43/2003, 84/2004, 18/2010, 101/2011, 119/2012, 47/2013, 108/2013, 68/2014, 142/2014, 91/2015, 112/2015, чл. 15 ст. 7.

2 Правилник о улагањима у области културе која се признају као расходи, *Службени гласник РС*, бр. 9/2002.

3 Вид. о томе више у Gordana Ilić-Popov, Svetislav V. Kostić, „Depicting National Tax Legislation: Serbia”, *Tax Legislation: Standards, Trends and Challenges* (eds. Włodzimierz Nykiel, Małgorzata Sek), Wolter Kluwer, Warszawa, 2015, 372–374.

Сваки привредни субјекат би својим општим актом требало да ближе уреди који су издаци за репрезентацију, а који за рекламу и пропаганду. Но, то може да доведе до прилично неуједначеног поступања између привредних друштава, чак и онда када су она регистрована за обављање исте пословне делатности. У крајњој консеквенци, могло би се поставити питање да ли се кроз издатке за репрезентацију може вршити нефер конкуренција (нпр. уместо квалитетом својих производа или услуга које пружа, привредно друштво привлачи нове пословне партнере тако што им уплаћује одмор или учестало чини различите поклоне).

Са становишта дефинисања издатака за репрезентацију, отуда, ваља указати на одредбу чл. 29 ст. 3 Закона о порезу на додату вредност,⁴ у којој се, за потребе одређивања случајева када порески обвезник нема права на одбитак претходног пореза, прецизира шта се сматра издацима за репрезентацију. То су: издаци за угоститељске услуге, поклони (осим поклона мање вредности), издаци за одмор, спорт и разоноду и други издаци учињени у корист пословних партнера, било садашњих, било потенцијалних, представника пословних партнера и других физичких лица, а да за то не постоји правна обавеза. Из наведене законске формулације можемо да закључимо да уколико постоји правна обавеза да се неки од ових издатака учини, он се не би могао третирати као издатак за репрезентацију. На пример, ако привредно друштво организује стручни семинар, при чему износ котизације обухвата учешће у семинару, писани материјал и презентације, али и послуживање ручка у подневној паузи, не сматра се да такав трошак подразумева издатак репрезентације, већ се ради о пружању (споредне) угоститељске услуге, у оквиру одржавања семинара.

Управо зато што ЗПДПЛ није прецизирао шта се сматра издацима за репрезентацију, може се догодити да се један исти издатак различито третира са становишта пореза на добит, односно пореза на додату вредност. Сем тога, у пракси је некада тешко утврдити да ли је у питању рекламни материјал или поклон мање вредности (нпр. календари или нотеси могу да буду и рекламни материјал, и поклон мале вредности). Ни у погледу тога се ЗПДПЛ не изјашњава, што отежава пореску контролу у погледу оцене да ли је у конкретном случају у питању трошак рекламе или издатак за репрезентацију. Због тога опет ваља указати на решења из домена пореза на додату вредност. Наиме, рекламним материјалом се сматрају добра на којима је одштампан или утиснут логотип пореског обвезника, односно визуелно испо-

4 Закон о порезу на додату вредност – ЗПДВ, *Службени гласник РС*, бр. 84/2004, 86/2004, 61/2005, 61/2007, 93/2012, 108/2013, 68/2014, 142/2014, 83/2015.

љавање брэнда који је у вези са делатношћу пореског обвезника, а која тај порески обвезник бесплатно даје различитим лицима. У Правилнику о рекламном материјалу и поклонима мање вредности наведена су, *exempli causa*, добра која се дају као рекламни материјал (оловке, роковници, календари, нотеси, привесци, качкети, мајице, комбинезони, кецеље, ранчеви, торбе, упаљачи, отварачи за флаше, подметачи, послужавници, чаше, шоље, бокали, пепељаре, кесе и др.).⁵ Листа може да буде и шира (нпр. батеријске лампе, USB меморије, зидни сатови и др.), али је важно да појединачна тржишна вредност добра не прелази лимит од 2.000 динара и да добро буде погодна да се на њему одштампа или утисне логотип фирме. Поклоном мање вредности сматра се добро појединачне тржишне вредности мање од 2.000 динара, без пореза на додатну вредност,⁶ осим добра које се сматра рекламним материјалом, које обвезник даје повремено⁷ различитим лицима (пословним партнерима, потенцијалним пословним партнерима, представницима пословних партнера и др.), а да за то не постоји правна обавеза.⁸ Пошто је појединачна тржишна вредност добра⁹ у оба случаја – и код рекламног материјала, и код поклона мање вредности, иста, тј. мања од 2.000 динара, оно што их разликује је то што на добрима која служе за рекламне сврхе привредног друштва мора да буде утиснут или одштампан његов логотип, односно брэнд одређеног производа мора да буде визуелно испољен. Могло би се поставити питање који је интерес привредног друштва да поклања добра мале вредности, ако на њима није утиснута његова фирма, односно ако му не служе као реклама.

Сем тога, како треба за пореске потребе поступити у ситуацијама када се као поклон пословним партнерима или клијентима дају таблет

5 Вид. Правилник о утврђивању шта се сматра узимањем и употребом добара, другим прометом добара и пружањем услуга, без накнаде, о утврђивању уобичајених количина пословних узорака, рекламним материјалом и другим поклонима мање вредности – Правилник о рекламном материјалу и поклонима мање вредности, *Службени гласник РС*, бр. 118/2012, чл. 8.

6 У Црној Гори се, примера ради, поклоном мање вредности сматрају производи чија појединачна вредност без пореза на додатну вредност не прелази 30 ЕУР-а. Вид. Правилник о примјени Закона о порезу на додатну вриједност, *Службени лист РЦГ*, бр. 65/2002, 13/2003, 59/2004, 79/2005, 16/2006, *Службени лист ЦГ*, бр. 64/2008 - УС, 30/2013, 32/2015, чл. 20 ст. 2.

7 Постоји правна празнина у погледу тога шта се сматра „повременим” поклоном, пошто није прецизирано колико пута обвезник може да једном истом лицу у истом пореском периоду да неки поклон, чија је појединачна тржишна вредност мања од 2.000 динара.

8 Вид. Правилник о рекламном материјалу и поклонима мање вредности, чл. 9.

9 Под тржишном вредношћу се подразумева набавна вредност, а уколико су у питању сопствени производи који се пословним партнерима дају као рекламни материјал или као поклон мање вредности узима се тржишна вредност по којој би се они могли продати.

рачунари, мобилни телефони и сл. Јасно је да појединачна тржишна вредност таквих поклона прелази износ од 2.000 динара, те није реч о поклонима мање вредности, нити о рекламном материјалу. Држећи се одредбе чл. 29 ст. 3 ЗПДВ-а, такви поклони би се сматрали издацима за репрезентацију. Став који је својевремено било заузело Министарство финансија и економије Републике Србије је да трошкови репрезентације привредног друштва, који са становишта прописа којим се уређује рачуноводство имају карактер пословног расхода, немају карактер прихода физичких лица који подлежу плаћању пореза на доходак грађана.¹⁰ Међутим, уколико је друштво набавило, на пример, мобилне телефоне како би их неким од својих запослених дало за коришћење у пословне сврхе, сасвим је извесно да ће их они користити и за своје личне потребе, те би их, чини нам се, са становишта пореза на доходак грађана, ипак требало квалификовати као додатно примање запосленог.¹¹

Проблем у разграничењу издатака може да настане и у случају поклона чија је појединачна тржишна вредност већа од 2.000 динара, али који има неке одлике рекламног материјала, тј. има утиснут логотип пореског обвезника. Критеријум опредељивања би, са становишта пореза на добит, могао да буде број лица којем се такав поклон чини. Примера ради, ако се кожни каиш, чија је појединачна вредност 3.000 динара и на чију је шналу утиснут логотип привредног друштва, поклања само мањем броју за друштво посебно важних пословних партнера, сматрамо да је тада у питању издатак репрезентације. Уколико се, међутим, такав каиш поклања свакоме ко, на пример, купи панталоне, онда је реч о расходу рекламе.

Разлог због којег је врло важно да се у сваком појединачном случају тачно квалификује да ли је у питању репрезентација или рекламни материјал лежи у другачијем признавању ових трошкова у пореском билансу обвезника пореза на добит, о чему ће касније бити више речи. Са становишта пореза на додату вредност, то разграничење није од значаја, пошто се сматра да тада није извршен промет добара, што значи да по том основу не постоји обавеза обрачунавања и плаћања пореза на додату вредност.¹² Битно је једино да укупна вредност рекламног материјала и других поклона мање

10 Вид. Мишљење Министарства финансија и економије Републике Србије, бр. 414-00-256/2001-04 од 22.11.2001. године.

11 Вид. Закон о порезу на доходак грађана – ЗПДГ, *Службени гласник РС*, бр. 24/2001, 80/2002, 80/2002, 135/2004, 62/2006, 65/2006, 31/2009, 44/2009, 18/2010, 50/2011, 91/2011, 93/2012, 114/2012, 47/2013, 48/2013, 108/2013, 57/2014, 68/2014, 112/2015, чл. 14.

12 Вид. Мишљење Министарства финансија РС, бр. 413-00-00340/2013-04 од 21.10.2013. године.

вредности у пореском периоду не може да буде већа од 0,25% укупног промета пореског обвезника у том пореском периоду.¹³

Навешћемо, најзад, и ситуацију када привредно друштво неке производе из сопственог асортимана поклања другим лицима. Ако су производи у уобичајеном комерцијалном паковању, чак и без обзира на њихову појединачну тржишну вредност, такав издатак би се могао окарактерисати као трошак репрезентације. Међутим, уколико се производ друкчије пакује (нпр. парфеми у малом паковању, газирано безалкохолно пиће у малим, нестандартним лименкама и др.) и, уз то, на амбалажу стави ознака „није за продају”, тада се сматра да је давање купцима оваквих производа извршено у рекламне сврхе.¹⁴ Често је ова давања тешко разграничити од пословних узорака, који такође нису намењени промету и, по правилу, су у паковању различитом од комерцијалног. Могли бисмо да закључимо да добра на којима је назначено да нису за продају, а која се дају купцима или потрошачима имају карактер рекламе (нпр. пасте за зубе у малом паковању), а она која се дају трговини на мало јесу пословни узорци (нпр. узорци мебл штофа које произвођач даје продавници намештаја).

Напред смо истакли да се издацима за репрезентацију сматрају и издаци за одмор (нпр. уплаћено летовање или зимовање), спорт (нпр. плаћање закупа термина у спортској сали или на тениском терену) и разоноду (нпр. поклањање карти за позоришне представе, музичке концерте, утакмице, уплата термина у спа центрима и др.) учињени у корист пословних партнера, представника пословних партнера и других физичких лица. Пошто одредбом чл. 29 ст. 3 ЗПДВ-а нису ограничени појединачни износи тих издатака, то значи да би и врло високи износи дати за ове намене за једног пословног партнера могли да се, са становишта привредног друштва, третирају као издатак за репрезентацију (нпр. уплаћено летовање на Малдивима; карте за фудбалску утакмицу која се игра у Бразилу, као и трошкови смештаја и превоза до те дестинације, итд.). Не сматрамо да је то добро решење, јер на тај начин привредно друштво може коруптивно да делује на одређена лица.¹⁵ Ако не прелазе законско ограничење прописано за укупне издатке за репрезентацију, ови износи би умањили основицу пореза на добит. Сем тога, та-

13 Вид. Правилник о рекламном материјалу и поклонима мање вредности, чл. 10 ст. 1.

14 Вид. Мишљење Министарства финансија, Порезна управа Републике Хрватске, бр. 513-07-21-01/07-2 од 29.08.2007. године.

15 Вид. Гордана Илић-Попов, Дејан Поповић, „Пореска структура и корупција”, *Анали Правног факултета у Београду*, бр. 1/2014, 5–22; Драгомир Антонић, Будимир Бабовић *et al.*, *Корупција у Србији*, Београд, 2001, 21.

кав издатак остаје изван сфере опорезивања и са стране примаоца таквог „поклона”, који би, као приход, требало да буде порески третиран у систему пореза на доходак грађана.

Што се тиче рекламе, привредно друштво се одлучује на овај вид маркетиншке активности онда када жели да придобије што већи број купаца, истицањем позитивних својстава и корисности неког производа из свог асортимана. Такође, реклама често служи да би се развио бренд неког производа. Могуће је да привредно друштво своја добра, без накнаде, да на употребу другим лицима, а у циљу рекламе и пропаганде. На пример, произвођач безалкохолних пића може своје расхладне витрине на којима се налази његов лого да да на употребу кафићима, како би у њима држали сокове које он производи. У том случају ради се о употреби добра без накнаде за рекламне сврхе, односно о услузи давања на коришћење добара, без накнаде, пошто витрине и даље остају у власништву тог привредног друштва, а другим лицима су само дате на употребу, са циљем рекламирања његових производа.

Пропаганда подразумева истицање општих информација о делатности фирме и њене контакт податке, и врши се путем пропагандно-информационог материјала (проспекти, каталози и сл.), излагања на сајмовима и др.¹⁶ У промотивне сврхе се користе добра која немају карактер рекламног материјала, јер немају употребну вредност за примаоца, већ се преко њих тржиште упознаје са фирмом (нпр. светлеће рекламе, билборди, постери и сл. на којима се налази лого фирме или лого неке од њених робних марки, који се истичу на фасадама, оградама и другим јавним местима).

Трошкови рекламе и пропаганде најчешће обухватају: трошкове оглашавања у јавним медијима (телевизија, радио, дневне новине, часописи и др.), трошкове штампања плаката, проспеката или реклама на амбалажи, трошкове постављања билборда и сличних рекламних паноа на јавним местима, трошкове снимања кратких филмова са пропагандним порукама (који се нпр. приказују пре биоскопске пројекције филма) и др.¹⁷

Оно што би могло да представља линију разграничења између, с једне стране, трошка рекламе и пропаганде, и трошка репрезентације, с друге стране, је да су реклама и пропаганда намењене већем броју непозна-

16 Вид. Мишљење Министарства финансија РС, бр. 430-07-000314/2006-04 од 8.11.2006. године.

17 Спонзорство спортских, културних, уметничких и сличних манифестација (нпр. на дресовима фудбалских играча видно је истакнут амблем неког друштва, на покорици књиге налази се логотип фирме-спонзора и сл.) могло би се окарактерисати као облик посредне пропаганде.

тих лица, док је репрезентација увек намењена унапред одређеним и познатим лицима.¹⁸ Нагласак је, дакле, на томе да ли се издатак чини познатим или непознатим лицима. Уз то, реклама и пропаганда су, по природи ствари, увек усмерене ка много ширем кругу лица, за разлику од репрезентације, у којем случају привредно друштво чини поклон одређеним лицима или изводи своје постојеће пословне партнере на ручак или вечеру, у настојању да са њима одржи добре пословне односе или, пак, да успостави пословне односе са новим пословним партнерима. Издаци за репрезентацију се чине у циљу придобијања пословних партнера и стварања код њих позитивног става према том привредном друштву, а не у опште промотивне сврхе. Трошкови репрезентације се најчешће јављају приликом преговарања новог посла, односно закључења уговора са пословним партнером,¹⁹ обележавања јубилеја фирме,²⁰ у време одржавања сајамских манифестација и сл. С друге стране, у ситуацији када произвођач сухомеснатих производа, воћних јогурта, безалкохолних пића и др. унутар или испред супермаркета нуди своје производе на дегустацију, то се сматра трошком рекламе који се, као такав, признаје у пореском билансу, а не репрезентацијом, пошто ови издаци служе промоцији његовог пословања.²¹

Међутим, у пракси се могу појавити још неке дилеме. Није спорно да издатак за угоститељске услуге који се непосредно чини угоститељском предузећу представља за привредно друштво издатак за репрезентацију.²² При томе, није од значаја да ли је та услуга непосредно пружена у угоститељском објекту или је, пак, кетеринг достављен привредном друштву у његове просторије или, евентуално, на неко друго место. Наиме, угоститељска делатност подразумева пружање услуга смештаја, припремање и услуживање хране, пића и напитака, као и припремање и доста-

18 Вид. Мишљење Министарства финансија РС, бр. 430-00-379/2014-08 од 30.3.2015. године.

19 Поред трошкова угоститељских услуга (храна и пиће), и трошкови на име уплата угоститељским предузећима по основу преноћишта пословних партнера (нпр. из иностранства) сматрају се, такође, издацима за репрезентацију, уколико су у функцији закључивања и реализације пословних уговора, односно остваривања других облика пословне сарадње. Вид. Мишљење Министарства финансија РС, бр. 414-00-227/2007-04 од 10.9.2008. године.

20 Вид. Мишљење Министарства финансија и економије Републике Србије, бр. 414-00-118/2002-04 од 22.4.2002. године.

21 Вид. Мишљење Министарства финансија РС, бр. 413-00-00369/2013-04 од 14.10.2015. године.

22 Тако се и ваучер који привредно друштво даје пословним партнеру ради коришћења угоститељских услуга у тачно одређеним објектима сматра издатком за репрезентацију. Вид. Мишљење Министарства финансија РС, бр. 413-00-02777/2010-04 од 5.1.2011. године.

вљање хране корисницима за потрошњу на другом месту.²³ У том смислу, издаци за угоститељске услуге имају третман трошка репрезентације, без обзира колики је износ накнаде за те услуге. Али, намеће се питање како третирати конзумирање кафе, чаја, сокова, минералне воде и сл. од стране запослених, клијената, пословних партнера и др. у току редовног обављања пословне активности. Мишљења смо да, са становишта друштва, ови издаци представљају трошак репрезентације.²⁴ Најзад, какав третман треба да имају издаци конзумирања хране и пића, уколико привредно друштво има сопствену кантину или ресторан. Могуће је, рецимо, да се прослава дана фирме не организује у неком угоститељском објекту, већ у самој фирми, која има салу погодну да прими већи број пословних званица, укључујући и запослене. Храна се за ту прилику припрема у кантини фирме, те је за те потребе купљена већа количина различитих животињских намирница (меса, поврћа, пецива, безалкохолног пића и др.), за које су добављачи друштву испоставили рачуне са урачунатим порезом на додату вредност. Сматрамо да би, из угла пореза на добит, цео износ приказан у рачунима представљао за привредно друштво трошак репрезентације, укључујући и порез на додату вредност, јер се претходни порез исказан у рачуну добављача не може одбити.²⁵ Друга је, међутим, ситуација када у тој истој кантини радним даном ручају запослени, који за то плаћају одређену цену, без обзира што је она нижа у односу на тржишну, па, наравно, тада нема говора о издацима за репрезентацију на страни привредног друштва.

Посебно је интересантна ситуација у вези са утврђивањем трошка репрезентације код привредног друштва које се бави угоститељском делатношћу. Наиме, уколико такво привредно друштво пружа угоститељске услуге за сопствене пословне потребе (нпр. током ручка у угоститељском објекту директор угоститељског предузећа се са пословним партнером из иностранства договара око набавке одређене врсте зачина потребне за припрему неких јела које ресторан има на свом менију), такав трошак се

23 Вид. Закон о туризму, *Службени гласник РС*, бр. 36/2009, 88/2010, 99/2011, 93/2012, 84/2015, чл. 3 тач. 27).

24 За запослене би конзумирање кафе, минералне воде, сокова и сл. у току радног времена, заправо, представљало примање остварено пружањем погодности од стране послодавца. Вид. ЗПДГ, чл. 14 ст. 1. Ако би привредно друштво утврдило вредност тог примања, онда тај издатак не би био издатак за репрезентацију, већ трошак зараде.

25 Према чл. 29 ст. 1 тач. 2 ЗПДВ обвезник нема право на одбитак претходног пореза по основу издатака за репрезентацију. Вид. Гордана Илић-Попов, *Закон о порезу на додату вредност у Србији: Коментар закона и подзаконских аката*, Пословни зборник, Београд, 2005, 151–152.

сматра репрезентацијом. У том случају, друштво не треба да издаје фискални рачун, јер се не сматра да је извршило промет, пошто није ни наплатило накнаду за пружену услугу.²⁶ Но, да би се избегле евентуалне злоупотребе, потребно је да води посебну евиденцију ових трошкова. Понекад се дешава да угоститељско предузеће својим сталним гостима, на крају ручка или вечере, послужи гратис десерт или кафу. У том случају не ради се о трошку репрезентације, нити о трошку рекламе (јер је издатак учињен мањем броју одређених лица), већ је реч о пружању услуге без накнаде, коју је порески обвезник извршио у непосредне сврхе.²⁷ Иако је реч о пружању услуге које се не врши у циљу повећања прихода, односно смањења расхода пореског обвезника,²⁸ таква услуга, иако је пружена без накнаде, може индиректно да повећа добит тог привредног друштва, јер ће таквим лепим гестовима не само да се задржи постојећа клијентела, већ ће она радо препоручивати тај ресторан и другим лицима.

Пореска управа у сваком појединачном случају утврђује све неопходне чињенице, на основу података из пословних књига и других евиденција пореског обвезника, и опредељује врсту трошка које је привредно друштво имало, како би утврдила да ли су они у непосредној вези са пословањем пореског обвезника, те да ли су испуњени услови за њихово признавање у пореском билансу и по којем основу.²⁹

III Порески третман трошкова рекламе, пропаганде и репрезентације у пореском билансу

Јасно разграничење између трошкова рекламе, пропаганде и репрезентације је врло значајно, са аспекта обрачуна пореза на добит правних лица. У билансу успеха привредно друштво исказује све пословне расходе, финансијске, непословне и ванредне расходе које је имало у обављању своје делатности током једне пословне године.³⁰ Међутим, да би се

26 Вид. Мишљење Министарства финансија РС, бр. 430-00-00740/2006-04 од 20.6.2006. године.

27 Вид. ЗПДВ, чл. 5 ст. 4 тач. 2.

28 Вид. Правилник о рекламном материјалу и поклонима мање вредности, чл. 5.

29 Вид. Закон о пореском поступку и пореској администрацији, *Службени гласник РС*, бр. 80/2002, 84/2002, 23/2003, 70/2003, 55/2004, 61/2005, 85/2005, 62/2006, 61/2007, 20/2009, 72/2009, 53/2010, 101/2011, 2/2012, 93/2012, 47/2013, 108/2013, 68/2014, 105/2014, 112/2015, 15/2016, чл. 9 ст. 1.

30 Вид. више у Вера Леко, „Основи рачуноводства и финансијски извештаји”, *Правни и рачуноводствени аспекти пореског саветовања* (уредник Гордана Илић-Попов), Правни факултет Универзитета у Београду, Београд, 2012, 614–616.

спречиле могуће злоупотребе пореским законом су предвиђене одређене корекције на страни расхода.

Тако, да би се избегло да се под трошак репрезентације подведу и они трошкови који то, заправо, нису, већ које привредно друштво чини у неке друге сврхе, а не у циљу одржавања добрих пословних односа са пословним партнерима (нпр. када се пословним партнерима и другим физичким лицима поклањају добра која и по својој природи, и по вредности превазилазе оно што би се могло оценити примереним са аспекта репрезентације друштва), ограничава се износ издатака за репрезентацију који се могу признати као расход у пореском билансу. У намери да се спречи ерозија основице пореза на добит ограничавају се, такође, и расходи на име рекламе и пропаганде.

У Србији, почев од 2001. године, па све до 2010. године, у пореском билансу није прављена разлика између издатака за рекламу, пропаганду и репрезентацију, већ су они збирно третирани као (један) расход до 3% од укупног прихода. Од 2010. године³¹ порески законодавац је, међутим, одлучио да рекламу и репрезентацију раздвојено третира, те је трошкове рекламе и пропаганде признао као расход у пореском билансу у износу до 5% од укупног прихода, а издатке за репрезентацију до 0,5% од укупног прихода. Као расходи пропаганде у пореском билансу се признају само они поклони и други расходи који служе промоцији пословања пореског обвезника. Од јануара 2013. године,³² повећан је износ признатог расхода за рекламу и пропаганду са 5% на 10% од укупног прихода, док су издаци за репрезентацију остали на ранијем нивоу. Овакво законско решење задржано је и у важећем ЗПДПЛ.³³

Законодавац у својој формулацији користи термин „признају се”, што наводи на закључак да привредно друштво може да има и значајно веће трошкове по овим основама, који морају да буду уредно и ажурно приказани у пословним књигама и финансијским извештајима. Међутим, при утврђивању опорезиве добити, тј. основице пореза на добит правних лица, друштву се одобрава само онај износ трошкова до прописаних законских максимума. Трошкови које је друштво имало, а који прелазе те законске границе увећавају опорезиву добит, па самим тим и износ пореза на добит

31 Закон о изменама и допунама Закона о порезу на добит предузећа, *Службени гласник РС*, бр. 18/2010.

32 Закон о изменама и допунама Закона о порезу на добит правних лица, *Службени гласник РС*, бр. 119/2012.

33 Вид. ЗПДПЛ, чл. 15 ст. 6 и 7.

које је оно у обавези да плати. Разлог за то лежи у интенцији законодавца да на тај начин спречи нелегитимну евазију пореза на добит.

Упоредно гледано, различити порески системи имају различит приступ у пореском третирању ових издатака.³⁴ На пример, у Немачкој се као порески одбитак признаје 70% износа трошкова за пословне ручкове, под условом да порески обвезник достави пореском органу детаљну документацију, која садржи податке не само о укупном износу трошка, него и спецификацију по појединим ставкама хране и пића који су конзумирани током ручка, затим име лица која су ручавала, место и време одржавања ручка и којим поводом је организован. Поклони који се дају пословним партнерима се признају као расход у пореске сврхе, уколико не прелазе 35 ЕУР-а по особи на годишњем нивоу.³⁵ Трошкови рекламе се у Немачкој признају у пуном износу. У Италији се, такође, трошкови рекламе и пропаганде признају у пуном износу у фискалној години у којој су настали, али се њихово признавање може, такође, вршити у једнаким ратама у тој и у наредне четири године. Издаци за репрезентацију могу да умање опорезиву добит само уколико су повезани са пословном активношћу пореског обвезника, што се цени на основу критеријума предвиђених посебним правилником, ако су примерени и на одговарајући начин документовани. Од 1. јануара 2016. године, издаци за репрезентацију се признају у ограниченом износу, и то: до 1,5% од укупног прихода, уколико не прелазе 10 милиона ЕУР-а, 0,6% од укупног прихода, ако се њихов износ креће између 10 и 50 милиона ЕУР-а и 0,4% од укупног прихода ако је износ ових трошкова већи од 50 милиона ЕУР-а.³⁶ Поклони мање вредности који се дају пословним партнерима се у Италији признају у пуном износу, под условом да њихова појединачна вредност не прелази 50 ЕУР-а. У Мађарској постоји, чак, посебан порез на рекламу,³⁷ па се трошкови рекламе, у складу са законом који уређује овај порез, не признају као расход за потребе утврђивања основице пореза на добит уколико њихов укупни годишњи износ прелази *HUF* 30 милиона.³⁸

34 О разлозима разликовања пореских система, вид. више у Cedric Sandford, *Why Tax Systems Differ*, Fiscal Publications, 2000, 62–66.

35 Вид. Sec. 4(5) of No. 1 and 2 of the Einkommensteuergesetz, 19 Oktober 2002 (BGBl. I S. 2002, 4210; BGBl. I S. 2003, 179; BGBl. I S. 2015, 2553).

36 Вид. Art. 108(2) Testo Unico delle Imposte sui Redditi, *Decreto legislativo*, N. 344/2003.

37 Вид. Law on Advertisement Tax, 2014/XXII, доступно на адреси: www.ibfd.org/IBFD/TaxPortal/MyAccount/CountryAnalysis, 30.3.2016.

38 Вид. Law on Corporate Income Tax and Dividend Tax, 1996/LXXXI, доступно на адреси: www.ibfd.org/IBFD/TaxPortal/MyAccount/CountryAnalysis, 30.3.2016.

Ни решења у пореском законодавству земаља из састава бивше СФРЈ нису иста. Тако се у Хрватској основица пореза на добит повећава за 70% трошкова репрезентације, у висини трошкова насталих из пословног односа са пословним партнером.³⁹ При томе, трошковима репрезентације се сматрају трошкови угоститељских услуга, поклони са или без утиснутог знака фирме или производа, трошкови одмора, спорта, рекреације и разоноде, трошкови закупа аутомобила, пловила, ваздухоплова, кућа за одмор, али не и производи и роба из асортимана пореског обвезника са ознаком „није на продају”, као ни други рекламни производи са називом фирме, производа и другог облика рекламе (чаше, пепељаре, столњаци, подметачи, оловке, роковници, упаљачи, привесци и сл.) дати за употребу у продајном простору купца, а ако се дају потрошачима не сматрају се репрезентацијом уколико је њихова појединачна вредност, без пореза на додату вредност, до 160,00 куна.⁴⁰ У Републици Српској је у погледу издатака за репрезентацију предвиђено врло слично решење као у хрватском законодавству. Наиме, издаци за репрезентацију у вези са пословном делатношћу пореског обвезника признају се у износу од 30% од трошкова репрезентације (извођење пословних партнера у угоститељске објекте, на спортске приредбе, у позоришта, трошкови рекреације и сл.), под условом да су настали ради унапређивања пословања, да су документовани и да њихов прималац није повезано лице.⁴¹ С друге стране, издвајају се расходи по основу спонзорства, који су порески признат расход у износу до 2% од укупног прихода у тој пореској години.⁴² Не бисмо могли са сигурношћу тврдити да ли је под појмом „спонзорство” законодавац имао у виду и трошкове рекламе и пропаганде, или, пак, издвајања у хуманитарне, спортске, културне и друге сврхе. У Црној Гори се трошкови рекламе и пропаганде за потребе обрачуна пореза на добит признају у пуном износу, уз услов да су документовани и да су настали у вези са пословном делатношћу пореског обвезника. Црногорски законодавац је ограничио издатке за репрезентацију до 1% укупног прихода, с тим да су настали ради унапређења пословања, да су документовани и да њихов прималац није повезано лице.⁴³ Мишљења смо да је решење у Црној Гори

39 Вид. *Zakon o porezu na dobit, Narodne novine*, бр. 177/2004, 90/2005, 57/2006, 146/2008, 80/2010, 22/2012, 148/2013, 143/2014, чл. 7 ст. 1 тач. 3.

40 *Ibid.*, чл. 7 ст. 6.

41 Вид. *Закон о порезу на добит, Службени гласник Републике Српске*, бр. 94/2015, чл. 15.

42 *Ibid.*, чл. 17.

43 *Закон о порезу на добит правних лица, Службени лист РЦГ*, бр. 65/2001, 12/2002, 80/2004, *Службени лист ЦГ*, бр. 40/2008, 86/2009, 40/2011, 14/2012, 61/2013, чл. 15.

врло прихватљиво, из разлога што не ограничава трошкове рекламе и пропаганде у пореском билансу, а трошкове репрезентације ограничава не само у погледу износа (који је двоструко већи него у Србији), већ и у погледу тога да се не могу чинити повезаним лицима, чиме спречава одлив добити у нелегитимне сврхе.

IV Закључак

Из разлога што ЗПДПЛ-ом није јасно уређено шта се сматра трошковима рекламе и пропаганде, а шта издацима за репрезентацију, порески обвезник може да дође у ситуацију да се његова квалификација одређеног расхода не слаже са квалификацијом пореског органа који спроводи пореску контролу. Пореска управа у сваком конкретном случају, сагласно са начелом фактицитета, утврђује чињенично стање, и у складу са њим процењује да ли се ради о расходима репрезентације, расходима рекламе и пропаганде или, евентуално, неким другим расходима.

Реклама и економска пропаганда су у модерним тржишним друштвима неопходни пратилац економског раста. То је начин да, кроз промоцију и јавно оглашавање и рекламирање сопствених производа и услуга, производи или услуге фирме постану препознатљиви на тржишту у условима конкуренције. Отуда смо мишљења да порески третман трошкова рекламе и пропаганде не би требало да буде исти као за издатке за репрезентацију, јер се циљеви ових трошкова разликују. Мање је извесно да су ови трошкови порески мотивисани, већ су пре резултат пословне стратегије коју друштво води. *Cost-benefit* анализа наводи на закључак да је корист од издатака за рекламу и пропаганду већа него што је њихов трошак. Наиме, трошкови које привредно друштво има по овим основама доприносе да оно остварује већу добит од пословања, што представља корист не само за то друштво, већ и за државу, пошто је износ пореза обрачунат на већу добит које привредно друштво остварује већи. Због тога би трошкови рекламе и пропаганде, за потребе утврђивања опорезиве добити, требало да се признају у пуном износу у којем их је имало привредно друштво.

С друге стране, издаци за репрезентацију треба да и даље буду ограничени у пореском билансу. Они могу да створе простор за различите злоупотребе, па су и могућности за нелегитимну пореску евазију у том случају знатно веће. Издаци за репрезентацију (што, уосталом, важи и за трошкове рекламе и пропаганде) морају да буду веродостојни, односно документовани одговарајућим доказима да су настали и да су плаћени, како би се, примера ради, избегле ситуације да фирма кроз трошак ре-

презентације извучи добит (која остаје изван опорезивања), а у договору са угоститељским предузећем које му издаје рачуне за храну и пиће, а да до њихове конзумације уопште није ни дошло. Сем тога, требало би одговарајућим подзаконским актом у области опорезивања добити правних лица што јасније прецизирати шта се све сматра издатком за репрезентацију, као и искључити могућност њиховог признавања за пореске потребе уколико се чине повезаним лицима.

Gordana ILIĆ-POPOV, PhD

Professor at the Faculty of Law University of Belgrade

Svetislav V. KOSTIĆ, PhD

Assistant Professor at the Faculty of Law University of Belgrade

ADVERTISING AND ENTERTAINMENT – BUSINESS COSTS AND/OR TAX EXPENDITURE

Summary

In accordance with their business strategy and financial possibilities, companies allocate certain funds to promote them and their business. In this paper, the authors seek to distinguish the entertainment costs from advertising and economic promotion costs, pointing out the dilemmas arising in practice and giving a number of illustrative examples. It is necessary to determine the nature of a certain expense from the tax point of view and assert whether it shall be treated as an entertainment cost or the cost of advertising and propaganda. Delimitation of those expenses is important with respect to their recognition as expenditures for tax purposes, which reduce the tax base of the corporate profits tax. In the Serbian system of the corporate profits taxation such expenses are limited, i.e. they are not recognized in the full amount for the purposes of determining taxable profit. Thus, the legislator wanted to prevent erosion of the tax base and an illegitimate tax evasion. The aim of this paper is to show that advertising expenses are, however, fully justified, not only from the standpoint of business, but also from a tax point of view, since they often contribute to a better and more profitable business of the company, which is reflected in higher profits and thus in higher amount of taxes on profits.

Key words: *advertising expenses, corporate profits tax, promotional material, entertainment costs, tax balance.*