

POREZ NA DOBIT I MOGUĆNOSTI UTAJE

REZIME: Porez na dobit pravnih lica spada u grupu direktnih poreza. Cilj istraživanja predstavlja utvrđivanje uzroka i posledica koje dovode do utaje poreza kao i načina i oblika kojima se vrši utaja poreza na dobit preduzeća. Iskustva zemalja u tranziciji ističu značaj pozitivne privredne i političke klime, njenu stabilnost, potrebu za stranim ulaganjima, pojačanu kontrolu i obezbeđenje preventivnih mera prilikom utvrđivanja, naplate poreza na dobit i mogućnostima njegove utaje.

Ključne reči: porez na dobit, evazija poreza, poreski podsticaji, oslobođenja i olakšice

1. Uvodna razmatranja

Finansijski i u okviru njega poreski sistem bi trebalo da obezbede, ostvarivanje osnovnog fiskalnog cilja – prikupljanje javnih prihoda za pokriće javnih izdataka kao i ostvarenje ostalih ciljeva (stabilnost cena, održivi privredni rast, puna zaposlenost i dr.) Realizacija postavljenih ciljeva u zemljama u tranziciji je otežana usled nedostatka kapitala čiji efekti se odražavaju i smanjuju privredni rast.

Zakon o porezu na dobit, kao instrument ekonomske politike, i količina prikupljenih sredstava trebalo bi da daju odgovor na pitanje da li su preduzete mere poreske politike tako postavljene da doprinesu znatnijoj konkurentnosti poreskog sistema Srbije i povećanom prilivu stranih direktnih investicija koje bi doprinele ubrzanom privrednom razvoju zemlje.

* Vanredni profesor, Pravni fakultet za privredu i pravosuđe Univerzitet Privredna akademija, Novi Sad, e-mail: radica.sipovas@gmail.com

** ALSU – Agencija za licenciranje stečajnih upravnika, Beograd, e-mail: sofija.vesic@alsu.gov.rs

*** Doktorand, Fakultet za ekonomiju i inženjerski menadžment – Univerzitet Privredna akademija, Novi Sad, e-mail: d.djukic.pritoka@gmail.com

Porez na dobit pravnih lica spada u grupu direktnih poreza i ne može se porediti po izdašnosti sa visinom prihoda koji se prikupe primenom odredbi Zakona o porezu na dodatu vrednost, prihodima prikupljenim primenom Zakona o porezu na dohodak građana, Zakona o carinama, carinskoj tarifi i dr.

Porez na dobit pravnih lica je fiskalni oblik koji zauzima značajno mesto u poreskoj strukturi Srbije i koncipiran je tako da primenom niže stope 15% (izmene izvršene u 2012.)¹ privuče inostrane investitore da ulože slobodna novčana sredstva u osnivanje preduzeća i posredno utiču na povećano zapošljavanje, zarade i porast društvenog bruto proizvoda. Stope poreza na dobit su proporcionalne s tim što pojedine zemlje primenjuju samo opštu stopu (Srbija, Bugarska) a druge opštu i više posebnih stopa (Nemačka, Irska, Češka i Hrvatska).

Poreska obaveza predstavlja dužnost poreskog dužnika da plati utvrđeni porez i druge javne prihode (sporedna poreska davanja), pod uslovima uređenim poreskim zakonom.²

Ispunjenje poreske obaveze manifestuje se u blagovremenom plaćanju dugovanog iznosa javnih prihoda poreskog obveznika-pravnog lica, preduzetnika ili fizičkog lica. U slučajevima kada poreski obveznik nije likvidan, izmirenje se može izvršiti promenom poverioca, odnosno dužnika u određenom obligacionom odnosu, sačinjavanjem ugovora o asignaciji, cesiji kompenzaciji i dr. Poresku obavezu pravnog lica u likvidaciji ispunjava likvidacioni upravnik na teret novčanih sredstava pravnog lica, sa obuhvatom prihoda od prodate imovine.

Ispunjenje poreske obaveze pravnog lica u postupku stečaja uređeno je odredbama Zakona o stečaju³. Poresku obavezu pravnog lica koje prestaje da postoji u statusnoj promeni ispunjava pravni sledbenik.

2. Porez na dobit

Osnov razmatranja je kako uvedena javna dažbina u poreski sistem Srbije doprinosi prikupljanju javnih prihoda i da li poreske olakšice predstavljaju bitnu korektivnu komponentu poreskog opterećenja i stvaraju pogodno tlo za mogućnost poreske utaje.

¹ Bivša jugoslovenska republika Crna Gora primenjuje nižu stopu PDPL od devet odsto, dok Republika Srpska (Bosna i Hercegovina) primenjuje stopu od deset odsto kao i Srbija.

² Kulić, M., (2012). Poresko pravo, Pravni fakultet za privredu i pravosuđe, Novi Sad, str. 140–103.

³ Đukić Mijatović, M., (2009). U susret izmenama Zakona o stečajnom postupku Republike Srbije, *Pravo teorija i praksa*, 26 (1–2), str. 73–84

I nakon izvršenih izmena krajem 2012. godine poreski sistem Srbije se odlikuje niskom opštom stopom (15%) i smanjenim obimom poreskih olakšica. Veoma brojne i po različitim osnovima uređene poreske olakšice činile su efektivnu stopu nižom od propisane. Pojedinačne analize pokazuju da su brojne poreske olakšice uticale na smanjenje efektivne poreske stope poreza na dobit u Srbiji, od 10% na 5–6%.

Analiza će obuhvatati načine prikupljanja poreza kao javnih prihoda, koji se kasnije usmeravaju za pokriće javnih izdataka, odnosno javnih rashoda. Porez na dobit pravnih lica uveden je u poreski sistem Srbije (1992. godine) na osnovu odredbi Zakona⁴, utvrđuje se rešenjem poreskog organa a naplaćeni iznosi raspodeljuju između Republike i Pokrajine.

Obveznik poreza na dobit pravnih lica, u skladu sa odredbama Zakona je privredno društvo (preduzeće) organizovano kao akcionarsko društvo, društvo sa ograničenom odgovornošću, ortačko i komanditno društvo, društveno i javno preduzeće, zadruga koja ostvaruje prihode prodajom proizvoda ili vršenjem usluga uz naknadu. Poreski obveznik je i drugo pravno lice koje prihode ostvaruje pretežnom prodajom proizvoda ili pružanjem usluga uz naknadu, odnosno nedobitna organizacija ukoliko ostvaruje prihode prodajom proizvoda ili vršenjem usluga uz naknadu.

U skladu sa odredbama zakona poreski obveznici su rezident i nerezident Republike Srbije.

Rezidentni obveznik je pravno lice koje je osnovano ili ima mesto stvarne uprave i kontrole na teritoriji Republike, odnosno plaća porez na dobit koju ostvari na teritoriji Republike i izvan nje.

Nerezident je pravno lice koje je osnovano i ima mesto stvarne uprave i kontrole van teritorije Republike, odnosno porez plaća na dobit ostvarenu poslovanjem posredstvom stalne poslovne jedinice koja se nalazi na teritoriji Republike.

Obveznik poreza na dobit podnosi poresku prijavu (samooporezivanje) za propisani poreski period, odnosno 15 dana nakon isteka roka predviđenog za podnošenje finansijskih izveštaja.

U poreskoj prijavi poreza na dobit obveznik iskazuje obračunat iznos poreza i dostavlja poreskom organu istovremeno sa poreskim bilansom, za period za koji se utvrđuje porez, kao i ostalu dokumentaciju koju nadležni organ zahteva, u skladu sa odredbama kojima je uređen poreski postupak i poreska administracija.

⁴ U srpsko poresko pravo uveden je 01. januara 1992. godine kao porez na dobit korporacija.

Obveznik je obavezan da u poreskoj prijavi obračuna porez na dobit za poreski period za koji se prijava podnosi. Ukoliko je obveznik poreza platio u vidu akontacije manji iznos poreza, dužan je da utvrđenu razliku uplati najkasnije do podnošenja poreske prijave i dostavi dokaz o uplati.

Ukoliko je obveznik platio veći iznos poreza, u vidu akontacije, utvrđeni iznos više plaćenog poreza se uračunava kao akontacija za naredni period ili se vraća obvezniku na njegov zahtev.

U toku godine poreski obveznik, utvrđenu obavezu plaća u vidu mesečnih akontacija, koje su utvrđene na osnovu iznosa oporezive dobiti koja ne sadrži kapitalne dobitke i gubitke iskazane u poreskoj prijavi za prethodni period ili prethodnu godinu.

Ukoliko poreski obveznik poreza na dobit ne podnese poresku prijavu ili ako se u postupku kontrole utvrdi da je poreska prijava nepotpuna, da sadrži netačne ili podatke koji nisu verodostojni, ili postoje drugi nedostaci i nepravilnosti koji su od značaja za utvrđivanje poreske obaveze istu utvrđuje poreski organ. Visinu poreske obaveze u navedenim slučajevima utvrđuje Poreska uprava⁵ za poreski period, odnosno mesečnu akontaciju za tekuću godinu u skladu sa odredbama Zakona o poreskom postupku i poreskoj administraciji⁶.

Do samooporezivanja neće doći u slučaju da poreski obveznik ne podnese poresku prijavu, odnosno ukoliko podneta poreska prijava sadrži nedostatke, nepravilnosti i sl., kao i u slučajevima pokretanja postupka likvidacije i stečaja ili otuđenja osnovnih sredstava.

Oblik ili brojnost poreskih olakšica poreza na dobit zavisi od konkretnih potreba zemlje za investicijama (želja države da privuče pojedine investicije na svoju teritoriju) i određivanja konkretnih vrsta poreskih podsticaja regulativom države sa ciljem privlačenja odabrane kategorije investicija. Srbija i zemlje u kojima preovladava sociopolitička nestabilnost⁷ nisu osetile pozitivne uticaje priliva novih investicija.

3. Efekti oporezivanja – poreska evazija

Uvođenje poreskih oblika u poreski sistem neke zemlje i česte izmene poreskih stopa dovodi do pojave različitih efekata, odnosno plaćanjem poreza

⁵ Kulić, M., (2012). Upravno pravo, Univerzitet privredna akademija-Pravni fakultet, Novi Sad.

⁶ Zakon o poreskom postupku i poreskoj administraciji, *Službeni glasnik RS*, 80/02.....i 53/10, 101/11 i 2/12.

⁷ Dukić Mijatović, M., (2011). Predlog plana reorganizacije u svetlu zakonskih procedura stečajnih zakona u regionu, *Pravo i privreda*, 48, (4–6), str. 360–372.

smanjuje se ekonomska snaga poreskog obveznika.⁸ Primena poreskih oblika dovodi do pojave makroekonomskih i mikroekonomskih efekata, odnosno efekti oporezivanja se manifestuju metodom evazije i metodom prevaljivanja poreza.⁹

Evazija poreza ili utaja (lat. *evadere*) u poreskoj terminologiji označava različite načine izbegavanja plaćanja poreza. Nauka o porezima je definisala probleme evazije poreza bez opsežnijeg pristupa istraživanju socijalnih, ekonomskih, psiholoških i drugih uzroka ove pojave.

Preovlađuje negativan stav poreskih obveznika prema obavezi plaćanja poreza, koji proističe iz same prirode poreza i predstavlja oduzimanje dela dohotka ili imovine (smanjenje ekonomske snage obveznika). Nepovoljno ekonomsko delovanje za posledicu ima efekat otpora koji obveznik pruža prema obavezi plaćanja poreza.

Ekonomski pristup evaziji poreza obuhvata analizu individualnih ponašanja poreskog obveznika, odnosno istraživanje na koji način poreske stope i instrumenti utiču na ekonomske prilike poreskih obveznika.

Ne može se za svaki oblik poreske evazije reći da je nezakonito ponašanje obveznika. Izbegavanje plaćanja poreza često podrazumeva i nezakonito ponašanje poreskog dužnika.

Poreska evazija se deli na 1. zakonitu (dozvoljenu) i 2. nezakonitu (nedozvoljenu).

Zakonita poreska evazija postoji kada se izbegava plaćanje poreza po osnovu odredbi zakonskih propisa.

Nezakonita poreska evazija predstavlja različite postupke poreskog dužnika, suprotne odredbama zakona, sa ciljem izbegavanja plaćanja poreza. Poreski obveznik koji izbegava plaćanje poreza čini krivično delo ili prekršaj, postupajući suprotno poreskim propisima, odnosno takav način izbegavanja plaćanja naziva se nezakonita ili nedopuštena poreska evazija.

Ukoliko je kriterijum podele razmera izbegavanja plaćanja poreza nezakonita poreska evazija deli se na 1. potpunu i 2. delimičnu. Po osnovu vrste poreza, odnosno poreskog oblika čije se plaćanje izbegava, nezakonita poreska evazija deli se na 1. poresku utaju (defraudaciju) i 2. krijumčarenje (kontrabandu).

Poreska utaja se, uglavnom, sreće kod neposrednih poreza (poreza na dohodak, poreza na nepokretnosti i doprinosa za socijalno osiguranje) dok se

⁸ Šipovac, R. et al., (2012). Income Tax as an Element of the Taxation System and Taxation Competitiveness, *Tehnick Technologies Education Managament*, 7, (3), pp. 1289–1299.

⁹ Kulić, M., (2012). Poresko pravo, Novi Sad, Pravni fakultet za privredu i pravosuđe, str. 91–103.

krijumčarenje pojavljuje kod posrednih poreza (poreza na dodatu vrednost, akciza i carina).¹⁰

Objektivni uzroci evazije poreza proizlaze iz društvene sredine, odnosno to su uzroci koji su nezavisni od poreskog obveznika kao 1. ukupno ekonomsko stanje 2. visina poreskog opterećenja i stabilnost poreskih stopa 3. podjednak tretman poreskih obveznika 4. primenjeni poreski oblik 5. namena prikupljenih poreza 6. prisustvo sive ekonomije i drugi uzroci.

Uzroci subjektivne prirode proističu iz ličnosti poreskog obveznika i u grupu subjektivnih faktora poreske evazije se ubrajaju 1. egoizam i težnja za sticanjem profita 2. poreski moral 3. nepostojanje svesti o opravdanosti poreza 4. shvatanje o pravičnosti poreskog sistema i drugi uzroci.

Ljudski egoizam je jedan od uzročnika izbegavanja plaćanja poreza, odnosno znatan broj lica koji primenjuju evaziju je materijalno dobro obezbeđen, i ne vrše evaziju da bi za sebe zadržali sredstva za egzistenciju, već da bi se ostvarila težnja za bogaćenjem.

4. Posledice i suzbijanje evazije poreza

U posledice evazije poreza se mogu ubrojati nepovoljni fiskalni efekti, reprecusije na ekonomsko-političkom i socijalno-političkom planu. Evazija poreza može da ima ozbiljne posledice za određenu nacionalnu privredu i da utiče na slabljenje ekonomske osnove društva. Dugotrajno postojanje i širenje poreske evazije postavlja pitanja ekonomske pravde i jednakosti, ekonomske politike i privredne efikasnosti.

Izbegavanje plaćanja poreza umanjuje prikupljene prihode i remeti raspodelu dohotka kao i planirane ciljeve društva. Evazija poreza stvara teškoće sa tačnim definisanjem veličina neophodnih za određivanje ekonomske politike i sprovođenje usvojenih privrednih mera i instrumenata. Ukoliko je rasprostranjena poreska evazija znatno smanjuje prihode državnog budžeta, utiče na celokupnu ekonomiju, doprinosi netačnoj slici neke nacionalne privrede i onemogućava ostvarenje određenih zadataka i mera iz nadležnosti države. Teško je sa sigurnošću utvrditi koliki je obim evazije poreza zbog neevidentirane proizvodnje proizvoda i pruženih usluga, odnosno statistički podaci obuhvataju samo evidentirane i iskazane pokazatelje.¹¹

Evazija poreza doprinosi i netačnim podacima stope nezaposlenosti na državnom nivou, odnosno lica koja rade u sivoj zoni se iskazuju kao nezaposlena. Evazija poreza utiče na iskazivanje netačne stope inflacije, odnosno

¹⁰ Kulić, M., op. cit. str. 91–103.

¹¹ Kulić, M., (2012). Poresko pravo, Novi Sad, Pravni fakultet za privredu i pravosuđe, str. 91–103.

roba koja nije zahvaćena poreskim obavezama prometuje se po nižim cenama, tako da je stvarna stopa inflacije veća. U slučajevima nestašice pojedinih roba na tržištu, kontrolnih cena i racionalizacije potrošnje, pojavljuje se krijumčarenje robe i prodaja po višim cenama što utiče na zvanični indeks cena i čini ga nerealnim. Evazija poreza, posredno, utiče na mere ekonomske politike koje se određuju u skladu sa zvaničnim statističkim podacima, koje postavljene u skladu sa validnim podacima mogu da budu pogrešne i neprimerene stvarnom stanju nacionalne ekonomije.

Promet robe na koji nije plaćen porez može izazvati poremećaje u vođenju monetarne politike i usklađivanjem novčane mase sa podacima koji nisu relevantni.

U skladu sa nadležnim poreskim propisima poreski obveznici su obavezni da izvršavaju zakonom predviđene obaveze i doprinesu prikupljanju budžetskih sredstava, odnosno ukoliko ne postupe u skladu sa propisanim odredbama sprovode se mere prinudne naplate.

Instrumenti i mere poreske politike kojima je uređen sistem prikupljanja poreskih prihoda treba da su usklađeni sa ekonomskom sposobnošću obveznika. Odgovarajućom poreskom politikom umanjuje se otpor obveznika prema obavezi plaćanja poreza. Ublažavanje otpora se može postići širenjem osnove i sniženjem poreskih stopa.

5. Prevaljivanje poreza

Prevaljivanje poreske obaveze se manifestuje u slučajevima kada lice koje je zakonskim odredbama uređeno da plati porez (poreski obveznik) uspeva da na tržištu, posredstvom cena proizvoda ili usluga, teret poreske obaveze prenese na drugo lice, koje je stvarni poreski platac, odnosno nosilac poreskog tereta (poreski destinatar).

Prevaljivanje poreza je složen fenomen koji se može javiti kao nastojanje poreskog obveznika da neželjene efekte plaćanja poreza izbegne tako što će ih prevaliti na drugoga, kao i namera zakonodavca da se prevaljivanje ostvari.

Prevaljivanje poreza je karakteristično za posredne poreze (porez na dobit, vrednost, akcize, carine), odnosno postoje i neki porezi koji se po svojoj prirodi ne mogu prevaliti, kao što je dohodak fizičkih lica. Prevaljivanje posrednih poreza manifestuje se kao: 1. namerno i nenamerno 2. unapred, unazad ili bočno 3. jednostruko, dvostruko i višestruko.

6. Olakšice koje se primenjuju u zemaljama iz okruženja

Stabilnost opštih uslova poslovanja je bitan faktor opredeljenja tokova stranih direktnih investicija kao i visina poreza na međunarodne transakcije.

Analiza se odnosi na efikasnost primene fiskalnih podsticaja i mogućnost njihovih zloupotreba oslobođenja i olakšica koje se u slučaju širokog odobravanja povećavaju ili u slučaju primene restriktivne politike, sužavaju.

Statističke procene govore da širok dijapazon poreskih olakšica, u najvećem broju slučajeva, prouzrokuje gubitak poreskih prihoda koji je izazvan zloupotrebama koje proističu iz zakonom uređenih poreskih odredbi. Porez na dobit pravnih lica nije izdšan poreski oblik čiji se fiskalni značaj¹² umanjuje širokim i brojnim poreskim olakšicama. Razlika između propisane i naplaćene vrednosti pokušava se nadomestiti privlačenjem stranih direktnih investicija zasnovanih na postavkama podsticajnog poreskog režima. Zbog evidentnih zloupotreba u primeni ovog poreskog oblika zakonodavac je u Srbiji pristupio povećanju poreske stope sa 10 na 15 % i znatno smanjio mogućnost korišćenja oslobođenja i olakšica.

Koristeći iskustva evropskih tranzicionih zemalja¹³ u oblasti primene investicionih podsticaja može se zaključiti da su fiskalne inicijative najčešće korišćena podsticajna mera, mada postoje i razlike u vezi primenjivanih modela podsticaja.

Zemlje centralne i istočne Evrope primenjuju kao olakšicu investitorima sniženje stope poreza na dobit i potpuno oslobođenje od poreskih obaveza u određenom periodu (*tax holidays*) kao i mogućnost korišćenja oslobođenja od uvoznih obaveza i dažbina. Kao zaštitnu meru potencijalnih investitora od čestih fluktuacija u okviru poreskog sistema, neke od evropskih zemalja u tranziciji primenjivale su meru „stabilizacije poreskog sistema”, odnosno zamrzavanje poreskog režima na postojećem nivou za ugovoreni vremenski period.

Mere iz oblasti finansijskih investicionih podsticaja su se u tranzicionim zemljama manje koristile od fiskalnih, odnosno samo u pojedinim zemljama su primenjivane državne dotacije, subvencionisani zajmovi ili kreditne garancije.

Države koje su se opredelile za restriktivniji režim poreskih olakšica smanjile su i ostale mogućnosti zloupotreba koje prate ubiranje poreza, njihove

¹² Pod fiskalnim podsticajima podrazumevamo, pre svega, poreski instrumentarij, a pod finansijskim direktne finansijske transfere i dotacije iz budžeta.

¹³ Kutun Ali M., Vukšić G., (2008). Foreign Direct Investment in the new Member States, European Commission

distorzivne efekte, iznose koji se gube zbog neefikasne poreske administracije, kao i iznosi koji bi se povećali pojednostavljenjem i stalnošću primene poreskih oblika. Sve ove mere trebalo bi da doprinesu povećanju prihoda od poreza na dobit pravnih lica.

7. Porez na dobit pravnih lica

Osnovica poreza na dobit pravnih lica je oporeziva dobit¹⁴ koja se utvrđuje u poreskom bilansu obveznika a iskazana je u bilansu uspeha. Navedeni bilansi treba da su sačinjeni u skladu sa odredbama međunarodnih računovodstvenih standarda, međunarodnim standardima finansijskog izveštavanja i propisima kojima se uređuje računovodstvo i revizija.

Sadržaj poreskog bilansa i način utvrđivanja pojedinih pozicija uređeni su odredbama Pravilnika.¹⁵ Pravilnikom je obuhvaćen način izuzimanja prihoda po osnovu dividendi i udela u dobiti od drugog rezidentnog obveznika iz poreske osnovice, način izuzimanja prihoda koji su nastali po osnovu neiskorišćenih dugoročnih rezervisanja koja nisu bila priznata kao rashod u poreskom periodu u kome su izvršena.

Odredbama pravilnika su dalje uređeni načini iskazivanja prihoda koncesionara, način primene metoda „van dohvata ruke” u situacijama kada se utvrđuje iznos (cena) transakcija koje se obavljaju među povezanim licima, način obračuna i primene kamate i utanjene kapitalizacije, odnosno bliže su uređeni način umanjavanja obračunatog poreza za ulaganja u osnovna sredstva, način utvrđivanja srazmernog dela ulaganja u osnovna sredstva, srazmerno stečene imovine statusnom promenom i način vođenja i evidentiranja knjigovodstvenih evidencija za korisnike poreskih podsticaja. Tekst Pravilnika obuhvata odredbe o načinu ostvarivanja prava na poreski kredit kod međukompanijskih isplata dividendi i učešća u dobiti, kamata i autorskih naknada od nerezidentne filijale, kao i način sprečavanja dvostrukog oslobođenja ili dvostrukog oporezivanja pojedinih pozicija u konsolidovanom poreskom bilansu.

Za utvrđivanje oporezive dobiti¹⁶ priznaju se prihodi u iznosima koji su iskazani u bilansu uspeha, osim prihoda za koje je Zakonom o porezu na dobit uređeno da se na drugi način utvrđuju.

Porez na dobit direktno utiče i primenjuje se na iskazanu raspoloživu dobit preduzeća. U Srbiji se kao i u većini tranzicionih država primenjuje

¹⁴ Kulić, M., (2012). Poresko pravo, op. cit., str. 41–42.

¹⁵ Pravilnik o sadržaju poreskog bilansa i drugim pitanjima od značaja za način utvrđivanja poreza na dobit pravnih lica, *Službeni glasnik. RS*, br. 99/10, 8/11 i 8/13.

¹⁶ Kulić, S., (2000). Priručnik o oporezivanju dobiti preduzeća, Beograd, str. 56.

sistem delimične poreske integracije, odnosno prvo se oporezuje dobit preduzeća porezom na dobit a zatim se nakon raspodele dividendi vrši oporezivanje porezom na dohodak građana.

Odredbama Zakona uređeno je da postoje tri tipa poreskih olakšica u vidu poreskih kredita, poreskih oslobođenja i podsticaja prilikom ulaganja.¹⁷

Poreski kredit predstavlja vrstu poreske olakšice koja se primenjuje umanjnjem utvrđenog porez za određeni iznos.¹⁸ Može se ostvariti za uložene investicije za osnovna sredstva, za dobit ostvarenu u novoosnovanoj poslovnoj jedinici u nedovoljno razvijenim područjima i ranije se odobravao poreski kredit za novozaposlene radnike.¹⁹

Obveznik poreza na dobit pravnih lica pravo na poresko oslobođanje može da ostvari po osnovu ulaganja sredstava u sopstvenu registrovanu delatnost, odnosno priznaje mu se pravo na poreski kredit čija obuhvatnost zavisi od razvrstavanja poreskog obveznika.²⁰

Odredbama ovog zakona uređeno je da za korišćenje investicionog poreskog kredita postoje ograničenja po osnovu ulaganja iz tekuće godine i na mogućnost otuđenja osnovnog sredstva (pre isteka roka).

Uzimanje poreskog kredita poseduje i neke negativne osobine pošto favorizuju ulaganja u sredstva koja imaju kraći vek trajanja (sredstva se češće zamenjuju pa se i kredit češće ostvaruje) ili u vidu protivzakonitih radnji da se isto sredstvo više puta kupuje ili prodaje pa se samim tim i kredit češće ostvaruje. Kako bi se nedostaci u vidu zakonskih odredbi otklonili ili ublažili trebalo bi zakonske odredbe urediti tako da se zabrani otuđenje nabavljenog osnovnog sredstva u određenom vremenskom intervalu.

Poreski kredit se može ostvariti za dobit ostvarenu u novoosnovanoj poslovnoj jedinici i za ostale slučajeve predviđene odredbama Zakona.

U skladu sa odredbama zakona poreskom obvezniku koji izvrši ulaganja u nekretnine, postrojenja, opremu i biološka (osnovna) sredstva u sopstvenom vlasništvu za obavljanje pretežne delatnosti i delatnosti koje su evidentirane u osnivački ili drugi akt obveznika, priznaje se pravo na poreski kredit u visini od 20% izvršenog ulaganja, pod uslovom da poreski kredit ne može biti veći od 33% obračunatog poreza u godini u kojoj je izvršeno ulaganje. Ukoliko poreski obveznik ne iskoristi odobreni kredit neiskorišćeni deo poreskog

¹⁷ Kulić, M., (2012). Poresko pravo, op. cit., str. 321–327.

¹⁸ Popović, D., (2010). Poresko pravo, Beograd, Pravni fakultet : Centar za izdavaštvo i informisanje, str. 347–354.

¹⁹ Izmenama i dopunama Zakona, *Službeni glasnik RS*, br. 18/10 ukinuto je pravo na poreski kredit po osnovu zapošljavanja novih radnika na neodređeno vreme.

²⁰ Zakon o računovodstvu i reviziji, član 7, stav 2–4.

kredita može se preneti na račun poreza na dobit, pod propisanim uslovima ali ne duže od deset godina.

Podsticaje kod ulaganja finansijskih sredstava zakonodavac je predvideo za ulaganja u osnovna sredstva, odnosno ukoliko drugo lice uloži u osnovna sredstva obveznika više od jedne milijarde dinara.

Kako bi se smanjile finansijske zloupotrebe i utaje²¹ poreza zadužen je ministar finansija da bliže uredi način vođenja knjigovodstvenih evidencija poslovanja za sve obveznike koji su koristili poreske podsticaje kod ulaganja a nadležna organizaciona jedinica Poreske uprave utvrđuje i procenjuje ispunjenost uslova za korišćenje poreskih podsticaja.

8. Poreska oslobođenja

Odredbe Zakona o porezu na dobit, pre izvršenih izmena krajem 2012. godine su sadržavale brojne poreske podsticaje, odnosno oslobođenja i olakšice od plaćanja poreza usled kojih budžet Srbije godišnje gubi između dva do pet odsto bruto društvenog proizvoda.

Poreski podsticaji se pružaju obveznicima radi ostvarivanja ciljeva ekonomske politike u pogledu stimulisanja privrednog rasta. Oslobođenja od plaćanja poreza na dobit pravnih lica imaju nedobitne organizacije ukoliko ispune uslove propisane odredbama zakona, odnosno evidentiraju i iskažu podatke o nastalim prihodima i rashodima, i da u poreskom bilansu posebno iskaže prihode ostvarene na tržištu, i s njima povezane rashode. Nedobitna organizacija ne ostvaruje pravo na ostale zakonskim odredbama uređene poreske podsticaje.

Oslobođenje od plaćanja poreza na dobit može da koristi i preduzeće koje je registrovano za radno osposobljavanje, profesionalnu rehabilitaciju i zapošljavanje invalidnih lica, srazmerno učešću navedenih lica u ukupnom broju zaposlenih radnika.

Poreske olakšice predstavljaju ustupak države u pogledu poreskog obveznika, poreske osnovice, poreskih stopa ili iznosa poreskih prihoda.²²

Poreski obveznik koji koristi poresku olakšicu, odnosno ne podvrgava se plaćanju poreza u određenom vremenskom periodu, uštedena sredstva može da koristi u različite svrhe, pošto sredstva ostvarena poreskim oslobođenjem predstavljaju prihod kvalifikovanom poreskom obvezniku a manjak državnim budžetu.

²¹ Kulić, M., (1999). Poreska utaja i krijumčarenje, Beograd, BMG.

²² Kulić, M., (2012). Poresko pravo, op. cit., str. 47–50.

Alokacija resursa izazvana poreskim oslobođenjem privlači preduzeća u one privredne grane gde je zakonskim odredbama uređeno da se oslobođenje odnosi na prvih dve, tri ili pet godina poslovanja. Da li je ovo oslobođenje neophodno novoosnovanim preduzećima, koja je neko osnovao (matična kuća ili individualni investitor) i uložio višak slobodnih sredstava. Neretko se dešava da kada istekne period poreskog oslobođenja, poreski obveznik svoj kapital seli u drugi region ili državu gde sličnu olakšicu može da koristi.

Poresko oslobođenje može da bude uzrok smanjenom prilivu sredstava u budžet nezakonitom primenom transfernih cena, odnosno sredstva ostvarena u preduzeću koje podleže oporezivanju prebacuju se i iskazuju u preduzeću koje ima pravo na poresko oslobođenje.

Odredbama Zakona²³ je uređeno da se za vreme trajanja poreskog oslobođenja ne mogu koristiti oslobođenja po osnovu poslovnih gubitaka i poreske amortizacije.

Zakonskim odredbama²⁴ je predviđeno „veliko”, poresko oslobođenje prilikom ulaganja sredstava u privredu Republike u trajanju od deset godina i „malo” poresko oslobođenje, u trajanju od pet godina, prilikom ulaganja na području od posebnog interesa za Republiku.

9. Poresko oslobođenje za koncesiono preduzeće – koncesionara

Pravni sistem Srbije definisao je ulaganja radi sticanja dobiti Zakonom o stranim ulaganjima²⁵, Zakonom o koncesijama, deviznom poslovanju i kreditnim poslovima sa inostranstvom, carinama, rarunovodstvu i reviziji i drugim zakoniskim i podzakonskim aktima.

Postojale su dileme oko definisanja pravne prirode koncesije, odnosno da li je to odnos privatno pravne ili javno pravne prirode, i da li država može da istupa kao javna vlast i nosilac suvereniteta ili kao privredni subjekt.

U slučaju ulaganja finansijskih sredstava, koncesiono preduzeće-koncesionar koje ostvaruje prihode, može da koristi propisano poresko oslobođenje kod plaćanja poreza na dobit na rok do pet godina, odnosno ukoliko ostvaruje dobit pre završetka koncesionog ulaganja oslobađa se plaćanja poreza na dobit.²⁶

Koncesija se definiše kao ugovorno javno-privatno partnerstvo u kome je javnim ugovorom uređeno komercijalno korišćenje prirodnog bogatstva,

²³ Zakon o porezu na dobit pravnih lica, *Službeni glasnik RS*, broj 18/10.

²⁴ Član 50a, Zakona o porezu na dobit pravnih lica.

²⁵ *Službeni glasnik RS*, broj 25/01, 80/02, 43/03, 84/04 i 18/10.

²⁶ Član 45, Zakona o porezu na dobit.

odnosno dobra u opštoj upotrebi koja su u javnoj svojini ili obavlja delatnosti od opšteg interesa, koje nadležno javno telo ustupa domaćem ili stranom licu, na određeno vreme, pod posebno propisanim uslovima, uz plaćanje koncesione naknade od strane privatnog, odnosno javnog partnera, pri čemu privatni partner snosi rizik vezan za komercijalno korišćenje predmeta koncesije.²⁷

10. Oslobođenje plaćanja poreza za preduzeće za zapošljavanje invalida

Zakonskim odredbama je uređeno da pravo na neograničeno poresko oslobođenje imaju samo preduzeća koja vrše radno osposobljavanje, profesionalnu rehabilitaciju i zapošljavanje invalidnih lica. Oslobođenje je srazмерно učešću invalidnih lica u ukupnom broju zaposlenih u preduzeću.

11. Zaključak

Sa ciljem povećanja efekata poreza na dobit neophodno je do kraja zaokružiti podsticajni ambijent za domaće i strane investicije, učiniti ga transparentnijim i stabilnijim²⁸ i omogućiti nesmetanu primenu zakonom uređenih beneficija poreskim obveznicima sa ciljem smanjenja evazije poreza i drugih zloupotreba.

Smanjenje evazije poreza može se postići podizanjem materijalne osnove društva do nivoa koji omogućava zadovoljenje materijalnih i duhovnih potreba građana i poboljšanje ukupnih uslova života.

²⁷ Zakon o javno-privatnom partnerstvu i koncesijama, čl. 10, *Službeni glasnik RS*, broj 88/11.

²⁸ Gross D, Steinher A.(2004). *Economic Transition in Central and Eastern Europe*, Cambridge.

Radica Šipovac

Associate Professor, Faculty of Law for Commerce and Judiciary, University of Business Academy, Novi Sad

Sofija Vesić

The Agency for licencing of insolvency managers, Belgrade

Dušan Đukić

A doctorate candidate, Fimek – University of Business Academy, Novi Sad

Income tax and ways of evading it

A b s t r a c t

Income tax of legal entities falls within the group of direct taxes. The aim of the investigation is to determine the causes and consequences leading to tax evasion as well as the ways and forms serving the evasion of corporate income tax. Experiences of transition countries point to the importance of positive economic and political climate, its stability, the need for foreign investments, increased control and providing preventive measures in the tax assessment, collection income tax and ways of evading it.

Key words: Income tax, tax evasion, tax incentives, exemptions and facilities

Literatura

1. Đukić Mijatović, M., (2009). U susret izmenama Zakona o stečajnom postupku Republike Srbije, *Pravo teorija i praksa*, 26, (1–2), str. 73–84.
2. Đukić Mijatović, M., (2011). Predlog plana reorganizacije u svetlu zakonskih procedura stečajnih zakona u regionu, *Pravo i privreda*, 48, (4–6), str. 360–372.
3. Gross, D., Steiner, A., (2004). Economic Transition in Central and Eastern Europe, Cambridge.
4. Kulić, M., (1999). Poreska utaja i krijumčarenje, Beograd, BMG.
5. Kulić M., Milošević G., Milašinović S., (2011). Fiskalni kriminalitet u Srbiji, *Industrija*, 39, (4), str. 293–306.

6. Kulić M., Stakić N., (2011). Krivičnopravna zaštita naplate poreza i poreske kontrole u Srbiji. *Megatrend revija*, 8, (2), str. 221–236.
7. Kulić, M., Minić, M. (2011). Načela poreskog postupka kao posebnog upravnog postupka, *Nauka, bezbednost, policija*, 16, (1), str. 1–16.
8. Kulić, M., (2012). Poresko procesno pravo (poreski postupak), Beograd, Megatrend univerzitet.
9. Kulić, M., (2012). Upravno pravo, Novi Sad, Univerzitet Privredna akademija : Pravni fakultet za privredu i pravosuđe.
10. Kulić, M., (2012). Upravno pravo, Novi Sad, Univerzitet Privredna akademija : Pravni fakultet za privredu i pravosuđe.
11. Kulić, S., (2000). Priručnik o oporezivanju dobiti preduzeća, Beograd.
12. Kutun Ali, M., Vukšić, G., (2008). Foreign Direct Investment in the new Member States, European Commission.
13. Popović, D., (1997). Nauka o porezima i poresko pravo, Budimpešta, Institut Otvoreno društvo : Institut za ustavnu i zakonodavnu politiku.
14. Popović, D., (2010). Poresko pravo, Beograd, Pravni fakultet : Centar za izdavaštvo i informisanje.
15. Šipovac, R., et al., (2012). Income Tax as an Element of the Taxation System and Taxation Competitiveness, *TTEM*, 7, (3).
16. Zakon o poreskom postupku i poreskoj administraciji, *Službeni glasnik RS*, 80/02.....i 53/10, 101/11 i 2/12.
17. Zakon o računovodstvu i reviziji, *Službeni glasnik RS*, br. 84/04 и 18/10
18. Zakon o porezu na dobit pravnih lica, *Službeni glasnik RS*, broj 18/10.
19. Zakon o stranim ulaganjima, *Službeni glasnik RS*, broj 25/01, 80/02, 43/03, 84/04 i 18/10.