

Dr Dragan M. Momirović •

ULOGA PORESKIH PODSTICAJA IZ POREZA NA DOBIT U IZGRADNJI KONKURENTOSTI

Apstrakt: *U radu se ukazuje na poreske podsticaje koji se najčešće koriste, sa ciljem izgradnje konkurentnosti. Tu se pre svega, misli na poreske podsticaje u sistemu poreza na dobit, kao snižena poreska stopa na dobit, poreski praznici, ubrzana amortizacija i razne poreske olakšice po osnovu ulaganja. U početku rada, ukazuje se kako poreski podsticaji, moraju biti u funkciji industrijske politike, kako bi njihov učinak bio efikasniji. Zatim se daje, pregled najvažnijih poreskih podsticaja, sa posebnim naglaskom na njihove specifičnosti, prednosti i nedostatke. I na kraju se, daje pregled poreskih podsticaja u Srbiji, sa posebnim naglaskom na prilagođavanje politici državnih podsticaja, odnosno pravilima EU.*

Ključne reči: *poreski podsticaji, porez na dobit, poreski praznici, poreske olakšice, poreska amortizacija*

THE ROLE OF TAX INCENTIVES FROM INCOME TAXES IN BUILDING COMPETITIVENESS

Abstract: *This paper points out to most commonly used tax incentives with a main goal of building competitiveness. Above all it signifies tax incentives in income tax system, such as reduced income tax rate, holiday tax, accelerated amortization and different tax incentives on the investment bases. The first part of this paper implies how tax incentives should be put in function of industry policy, in order to make their impact more efficient. Continuing on, paper offers the review of the most important tax incentives, with a special emphasis on their specificities, advantages and weaknesses. At the end it gives the total overview of tax incentives in the republic of Serbia, with the accent on adjusting to policy of government incentives i.e. the E.U. regulations.*

Key words: *tax incentives, income tax, holiday tax, tax reliefs, tax amortization*

JEL Classification: H32

• AD „Autopromet“ Niš

*Ma koliko da je mali
onome ko plaća
porez je uvek veliki.*

(stara francuska izreka)

Uvod

U poslednje dve decenije, došlo je do značajnih promena poreskog sistema u svetu, posebno na području Evropske unije. Globalizacija i velika mobilnost kapitala, praćena delimičnim uticajem unutrašnjih faktora, su neposredno doprineli transformaciji poreskog sistema u svetu. Između ostalih, značajna promena obuhvatila je i sistem oporezivanja dobiti, u okviru kojeg, fiskalne vlasti, teže da poreskim podsticajima izgrade konkurentnost, bez obzira, što se dugo smatralo da porez na dobit upravo ima suprotan efekat.

Fiskalna politika, a time i razni poreski podsticaji, su pod dominantnim uticajem države. U principu, razni poreski podsticaji predstavljaju najčešće oblik državne intervencije u funkciji izgradnje konkurentnosti. Tri „i“, investicije, inovacije, izvoz, su glavni sinonimi za identifikaciju „konkurentnosti“ i najprepoznatljiviji izrazi, kada su u pitanju poreski podsticaji konkurentnosti.

Konkretizacija i sprovođenje politike poreskih podsticaja, u svetu, a pre svega u EU sprovodi se u okviru industrijske politike. Nov okvir industrijske politike¹, odnosi se na šire područje ekonomske politike, obuhvatajući, pri tom, mere i instrumente državne intervencije, sa ciljem ekonomskog razvoja i podsticanje izgradnje konkurentnosti u tržišnim privredama.

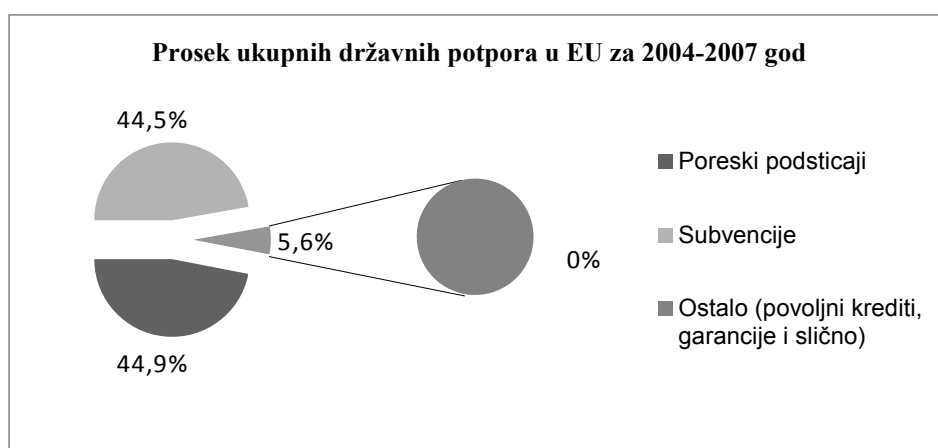
Državi na raspolaganju, stoje, mnogobrojne mere i instrumenti za realizaciju usvojenih ciljeva poreskih podsticaja, koji se, u kontekstu EU posmatraju kao državni podsticaji. Instrumenti državnih podsticaja u EU, uglavnom, se dele na:

1. Na subvencije i poreska izuzeća,
2. Udele u vlasničkom kapitalu,

¹ Državna intervencija, kao neminovni faktor tržišne ekonomije, u sferi industrijske politike se transformisla od selektivne i ciljane politike prema horizontalnoj industrijskoj politici, u kojoj mere državne intervencije, važe za sve subjekte podjednako, usmerene ka svim ključnim faktorima ekonomskog razvoja i rasta (infrastruktura, zaštita okoline, obrazovanje, zdravstvo, istraživanje i razvoj, itd.) i ograničenog dometa trajanja.

3. Povoljne poreske kredite i poreske dugove,
4. Jemstva.

Bez obzira, što nisu posebno grupisani, državni podsticaji, odnosno, poreski podsticaji se identifikuju, putem poreskih izuzeća, koja obuhvataju sve vrste olakšica, kao i podsticaja u poreskom dugu, tj, ubrzanoj amortizaciji. Koliko su poreski podsticaji, kao instrumenti državnih podsticaja, značajni u zemljama EU, najbolje ilustruje sledeći dijagram (Slika 1), gde su u periodu 2004-2007 god. poreski posticaji u proseku iznosili oko 44%.



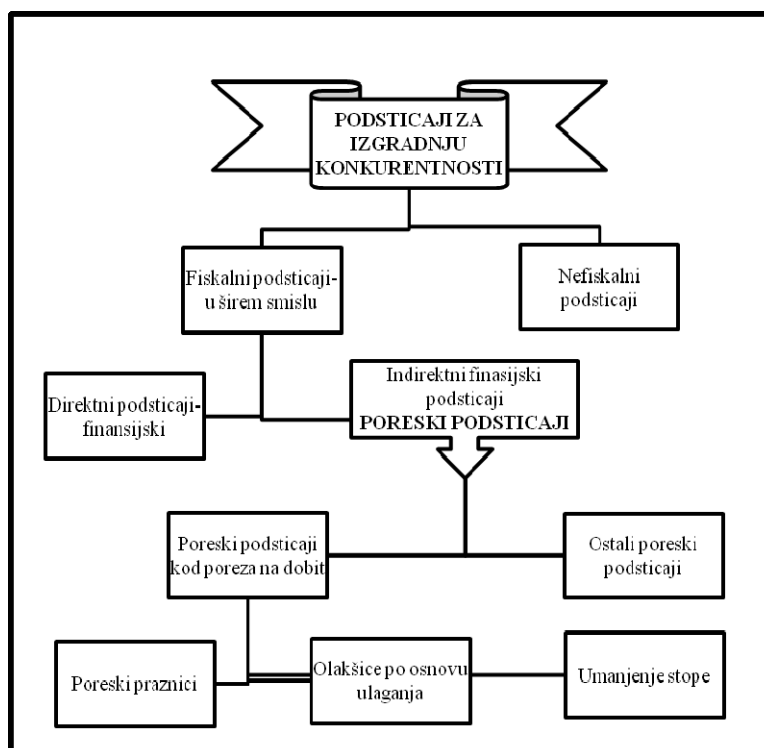
Izvor: Commission of the European Communities (2007)

1. Poreski podsticaji za igradnju konkurentnosti

Okvir poreskih podsticaja obuhvata širi kontekst fiskalne politike. U širem smislu, fiskalni podsticaji mogu poprimiti razne oblike (Slika 2). Najčešće se, klasifikuju, kao direktni finansijski podsticaji i kao indirektni, shvaćeni u užem smislu, poreski podsticaji. Pored fiskalnih, postoje i nefiskalni, tj. nefinansijski podsticaji u raznim formama, kao razne dozvole za rad, restrikcije i ograničenja transfera kapitala i slično. U suštini, radi se o istim merama i instrumentima,

ranije spomenute industrijske politike, samo sada posmatranih sa aspekta fiskalne politike.

Slika 2. Šema poreških podsticaja za izgradnju konkurentnosti



Izvor: autor

Direktni ili finansijski poreski podsticaji, obuhvataju utvredene subvencije preduzećima, u koje spadaju, još i povlašćeni krediti, kao i učešće države u delu troškova u investicionoj fazi, na primer u formi izgradnje infrastrukture ili prekvalifikaciji i obuci radne snage. Za ovakve finansijske podsticaje, država izdvaja posebna sredstva, formiranjem fondova. Treba istaći, da su direktni finansijski podsticaji karakteristični za razvijene zemlje, za razliku od nerazvijenih i zemalja u tranziciji, kojima nedostaju slobodna sredstva, pa se

zbog toga, moraju oslanjati, na indirektnim merama kao što su poreski podsticaji.

Indirektni podsticaji podrazumevaju fiskalne podsticaje u užem smislu, tj. poreski podsticaji, koji se u ovom kontekstu najčešće koriste u svetu. Oni čine najveći broj fiskalnih podsticaja, uopšte, te se mogu klasifikovati prema raznim kriterijumima. Najvažnije, je da su oni sadržani u okviru poreza na dobit, kao temeljnog poreskog oblika, koji neposredno tangira poslovanje preduzeća sa stanovišta troškova i profita. Zbog toga, poreske podsticaje kod poreza na dobit, posmatramo kao poreske podsticaje u užem smislu, za razliku od ostalih poreskih podsticaja koji se odnose na druge oblike poreza.

2. Poreski podsticaji kod poreza na dobit

Porez na dobit preduzeća je poreski oblik kome je u velikoj meri namenjena uloga realizatora brojnih razvojnih ciljeva ukupne makroekonomske politike. (Raičević, 2004, s.184) Kreatorima fiskalne politike, stoje na raspolaganju veliki broj različitih poreskih podsticaja, koji u zavisnosti od načina primene i finansijske mogućnosti, mogu imati različite uticaje i efekte na izgradnju konkurencije. Kada se opšte govori o poreskim podsticajima za investicije, ako drugačije nije navedeno, misli se prevashodno na instrumente u okviru poreza na dobit. Zbog toga, u mnogim zemljama je veoma razvijen sistem poreskih podsticaja, instrumentima ovog poreza, bez obzira, što je u nekima od njih, uočena tendencija restrikcije postojećih podsticaja, usled jačanja koncepta neutralnosti poreskih struktura. I pored toga, koliko su podsticaji kod poreza na dobit najznačajniji kod fiskalnih podsticaja, pokazuju podaci (Tabela 1) u kojoj su prikazani poreski podsticaji u svetu.

Kod poreza na dobit, svaki oblik poreskog podsticaja može poprimiti različite oblike, ali svaki oblik zahvata ili umanjenje poreske stope ili sužavanje poreske osnovice. U ekonomskoj literaturi, podela poreskih podsticaja kod poreza na dobit, najčešće je svrstana u tri osnovne grupe, i to:

1. Umanjenje stope poreza na dobit,
2. Poreske praznike, odnosno podsticaje koji odlažu poresku obavezu,
3. Olakšice po osnovu ulaganja, tj. podsticaji koji konačno umanjuju poresku obavezu.

Tabela 1. Stope poreza na dobit preduzeća

Država	Opšta (gornja) poreska stopa	Posebne poreske stope
Nemačka	38,7%	40%, 30%
Irska ²	12,5%	40%, 25%, 20%, 12,5%
Češka	24%	5% ³
Bugarska	10%	-
Prosek EU - 27	24,5%	
Hrvatska ⁴	20%	10%, 7%, 3%
Srbija	10%	-

Izvor: *Taxation Trends in the European Union, European Commission, Luxembourg, 2007.*

2.1. Umanjenje stope poreza na dobit

Suština poreske stope na dobit je, da ona sama po sebi ne predstavlja ni poresku olakšicu ni poreski podsticaj. I pored toga, relativno niske poreske stope, u znatnoj meri, mogu, od bilo kog drugog istrumeneta, pozitivno uticati na investicije, posebno stopa poreza na dobit, koja se smatra najjednostavnijim ali i najuticajnim istrumentom. Pored toga, umanjene ili povlašćene poreske stope, su najjednostavnije ali i najsigurniji istrumenti, jer visina podsticaja ne varira sa visinom investicija. Zatim, učinak ovog istrumenta je minimalan, kada su u pitanju slučajevi niskih graničnih poreskih stopa. Povlašćene poreske stope, najčešće se koriste kod novosnovanih preduzeća, koja tek počinju sa radom, s tim, što, kod njih može postojati distinkcija između pojedinih sektora i prostornog područja preduzeća.

U posmatranim državama, stope poreza na dobit su proporcionalne, pri čemu nisu retki slučajevi postojanja dve ili više poreskih stopa. Poređenjem isključivo zakonskih (nominalnih) poreskih stopa, (Tabela1) između posmatranih država može se zaključiti da Srbija (uz Bugarsku) ima najnižu

² Na preduzeća iz pojedinih privrednih delatnosti primenjuju se stope od 20%, 25% ili 40%, dok se na proizvodna preduzeća primenjuje stopa od 10%.

³ Za investicione i penzijske fondove.

⁴ Snižene stope od 10%, 7% ili 3% primenjuju se na ona preduzeća koja ispunjavaju kriterijume u pogledu visine ulaganja i broja otvorenih radnih mesta. Snižene stope se mogu koristiti najduže 10 godina.

stopu poreza na dobit preduzeća⁵, Naime, nominalna stopa poreza na dobit u Srbiji je približno 2,5 puta niža u odnosu na prosečnu stopu poreza na dobit u 27 država članica EU. (Raičević, et al., 2004, s.134)

Zemlje u tranziciji konstantno teže smanjenju poreskih stopa. Mnogi menadžeri velikih multinacionalnih kompanija i međunarodnih institucija najčešće preferiraju opštu, nisku stopu poreza na dobit u odnosu na ostale poreske podsticaje. Jer, komparacijom sa ostalim podsticajnim stopama poreza na dobit, opšta stopa poreza na dobit je neutralnija u odnosu na ostale poreske podsticaje, jednostavnija i transparentnija, kada su u pitanju troškovi ispunjenja poreske obaveze i poreske administracije.

U svakom slučaju, prednost opšte stope poreza na dobit, ogleda se u njenu opštost i horizontalnost, sem u situacijama primene selektivne stope poreza na dobit za pojedine nerazvijene regione, grane i delatnosti. O tome, da li su opšti i horizontalni podsticaji efikasniji od selektivnih, stvar su rasprave, ali se poslednjih godina, u ekonomskoj literaturi iskristalisalo mišljenje, o kome ne postoji jedinstven koncenzus, da su horizontalni podsticaji prihvatljiviji, što uostalom, izražava stav jedne šire industrijske politike, posebno kada je u pitanju izgradnja konkurentnosti.

2.2. Poreski praznik

Poreski praznik, kao oblik podsticajnog poreza iz poreza na dobit, uglavnom se odnosi na izuzeća od plaćanja poreza na dobit, odnosno dohotka, novosnovanih privrednih subjekata. Poreski praznik je podsticaj, koji je neposredno vezan za umanjenu stopu poreza na dobit, jer postoji njegova blaža varijanta koja se odnosi na plaćanje dobiti po nižoj stopi za određeni vremenski period. Na primer, preduzeću, kome je, od strane države, odobren poreski podsticaj u obliku poreskog praznika, neće plaćati celokupan iznos, tj. po propisanoj zakonskoj stopi, već po odobrenoj, umanjenoj poreskoj stopi na dobit, za određeni period, koji najčešće obuhvata početne godine poslovanja preduzeća. S tim, što se ponekad, vremenski period korišćenja poreskog praznika, usled raznih okolnosti može produžiti ili posle isteka roka korišćenja ponovo odobriti, ipak, u krajnjoj liniji, posle prestanka trajanja poreskog

⁵ Stopu od 10% u Evropi primenjuju još samo Kipar i Republika Srpska, a stopu 9% ima samo Crna Gora.

podsticaja, preduzeće se oporezuje po važećom zakonskom stopom poreza na dobit.

Prednost primene poreskog podsticaja u obliku poreskih praznika, odnosi se na transparentost i jednostavnost i na trenutnu korist za preduzeća koja ostvaruju visoke profite a posebno je efikasna za kratkoročne industrije.

Nedostaci se odnose, kada su u pitanju investicije i to u slučaju selektivnog karaktera, jer ovaj oblik poreskog podsticaja preferira nova preduzeća i industrije, kratkoročna ulaganja i profitabilna preduzeća, što neposredno urušava načelo neutralnosti poreskog sistema. Pored toga, drugi bitan nedostatak, ogleda se u gubitku poreskih prihoda, naročito u slučajevima indirektnog načina transfera dobiti putem transfernih cena, čime se neposredno narušava i načelo efektivnosti same investicije.

Zbog napred navedenih negativnosti primene poreskih podsticaja putem poreskog praznika, mnoge države u svetu su ovaj koncept poreskog podsticaja ukinule, pri tom, zadržavši u blažoj varijanti u kombinaciji sa nekim drugim poreskih podsticaja. Pored toga, na ukidanje podsticaja poreskog praznika uticale su mnoge inicijative tokom 90 god koje su se ozbiljno suprostavile štetnoj poreskoj konkurenciji, posebno, zemlje EU i zemlje u tranziciji u kojima je uloga poreskih praznika i štetna poreska konkurencija poprimila prefiniji i elegantniji oblik.

2.3. Poreske olakšice po osnovu ulaganja

Olakšice po osnovu ulaganja, kao oblik poreskih podsticaja, su upravo podsticaji u užem smislu, koje uglavnom obuhvataju, odnosno dele se na tri osnovna oblika:

1. Ubrzana amortizacija,
2. Investicioni odbitak, odnosno, umanjenje osnovice po osnovu ulaganja,
3. Investicioni poreski kredit, odnosno, odbitak od poreza po osnovu ulaganja.

Ubrzana amortizacija je posebni postupak, odnosno metoda u okviru koje se amortizacija obračunava po većim amortizacionim stopama nego što to redovni postupak amortizacije nalaže. (Popović, et al.1995, s.329) U principu radi se, o poreskoj olakšici, koju odobravaju fiskalne vlasti, a koja se, odnosi, na

preduzeća koja su nabavila nova osnovna sredstva, i koja obračun amortizacije vrše po ubrzanoj metodi u prvoj ili u prvim godinama korišćenja, sa glavnim ciljem odlaganja plaćanja poreza. Postoje više varijanti obračuna „posebnih“ režima ubrzane amortizacije. To su:

1. Prva, odnosi se na mogućnost bržeg otpisa u odnosu na linearnu amortizaciju, a koja se sastoji u povećanju stope otpisa osnovnih sredstava. Na taj način, vek korišćenja kapitala za izračunavanje amortizacije u poreske svrhe je kraći od realnog ekonomskog veka trajanja osnovnih sredstava,
2. Druga, poznata kao metoda opadajućeg salda, gde se kao osnovica amortizacije ne uzima nabavna vrednost nego sadašnja vrednost. Obračun amortizacije vrši se po linearnoj metodi i u ekonomskom veku trajanja osnovnih sredstava, s tom razlikom, što se u početnom periodu korišćenja osnovnih sredstava otpisuju veći iznosi a kasnije manji,
3. Treća, sastoji se u jednokratnom otpisu, koji omogućava otpis ukupnih troškova investicija u godini njene realizacije.

Svaka od navedenih varijanti ubrzane amortizacije, u svakom slučaju, predstavljaju, svojevrсно odlaganje plaćanja poreza, odnosno poprimaju karakter beskamatnog kredita dobijenog od strane države. Jedno je sigurno, da veći iznosi amortizacije u prvim godinama umanjuju poresku osnovicu a time neposredno smanjuju poresku obavezu. Od preduzeća u kasnijim periodima poslovanja se očekuje da „nadoknadi“ tu razliku, prvenstveno zahvaljujući poreskim podsticajima u prvim godinama poslovanja.

U poređenju sa ostalim poreskim podsticajima ubrzana amortizacija ima osvoje nedostatke i prednosti. Za razliku od poreskog praznika i smanjene stope poreza, visina podsticaja ubrzane amortizacije zavisi od veličine investicija i sastoji se u tome, da se poreska olakšica dobija u ranijem vremenskom momentu nego u slučaju kada se primenjuju redovne amortizacione stope. (Popović, et al.1995, s.329) Pored toga, poreski podsticaj ubrzane amortizacije je opšte prihvaćena metoda kako u razvijenim, tako i u zemljama u razvoju i tranziciji. U prilog tome, govori i njena standardizacija u međunarodnim računovodstvenim standardima. Primena poreskog podsticaja ubrzane amortizacije razlikuje se od zemlje do zemlje, uglavnom u primeni metode obračuna, s tim, što se, metod jednokratnog otpisa u prvoj godini poslovanja retko koristi. Dalja karakteristika, se odnosi na njenu opštost, odnosno njenu

usmerenost na određene tipove investicija, pre svega, u kapitalno intezivnim granama. Nedostaci se izražavaju u njenoj distorziji alokacije resursa, favorizujući, pri tom, određena ulaganja u osnovna sredstva.

Umanjenje osnovice, odnosno investicioni odbitak po osnovu ulaganja i odbitak od poreza, odnosno poreski kredit po osnovu ulaganja su bitne metode subvencionisanja kapitalne imovine.

Investicioni odbitak ili odobravanje, odnosno umanjenje osnovice po osnovu ulaganja se sastoji u odbitku utvrđenog procenta vrednosti investicija od oporezive dobiti u godini u kojoj se investicija realizuje. Investicioni odbitak se primenjuje po pravilu kod osnovnih sredstava koja podležu amortizaciji. Utvrđuje se tako, da se kao olakšica, u određenom procentu od nabavne vrednosti sredstava dodaje obračunatim amortizacionim iznosima. Rezultat toga, je da iznos investicionog odbitka i odbitka po osnovu amortizacije prelaze 100% vrednosti nabavne vrednosti sredstava. Olakšice se propisuju za određene poreske obveznike kao podsticaj kapitalnim ulaganjima, najčešće u godini kupovine.

Poreska olakšica, kod investicionog poreskog kredita ili odbitka od poreza po osnovu ulaganja, dovodi do neposrednog umanjenja, odnosno odbitka poreza. Odbitak je odobren na osnovu dela investicionih troškova, koji neposredno utiče na povećanje dobiti nakon oporezivanja, s tim, što poreski kredit umanjuje poresku obavezu za određeni iznos investicionih troškova.

3. Ostali poreski podsticaji

Uobičajeno je u ekonomskoj teoriji i praksi, da, kada se govori o poreskim podsticajima za izgradnju konkurentnosti, uglavnom se misli na poreske podsticaje kod poreza na dobit. Međutim, postoje još mnogi poreski podsticaji koji se mogu ugraditi kroz druge poreske oblike, čija je suština u osnovi ista. Poreski podsticaji za ulaganje, koji su van sistema poreza na dobit, ređe se koriste u razvijenim privredama. Uglavnom, se najčešće koriste u različitim oblicima poreza po odbitku, poreza na dohodak, doprinosa, poreza na promet, poreza na imovinu i carinu.

Porez po odbitku postoji skoro u svim poreskim sistemima i uglavnom se odnose na oporezivanje dividende, kamata, dohotka od autorskih prava i slično. Koriste se kao instrument za promovisanje ulaganja, i to u slučajevima primene

umanjene ili nulte stope poreza po odbitku, a koje, inače plaćaju nerezidenti na ostvarenu dobit u dotičnoj zemlji.

Porez na dohodak i doprinosi ređe utiču na donošenje investicionih odluka, pa se zbog toga, kao podsticaji investicijama ne inkorporiraju. Ono što je bitno, je da ovi poreski oblici utiču na visinu troškova rada te su sa tog stanovišta značajni prilikom donošenja investicionih odluka. Posebno, kada je u pitanju iznos poreza i doprinosa koji snosi poslodavac ali i zaposleni. Iz toga, proizlazi, da bi smanjenje troškova rada, uticalo na povećanje zaposlenosti, pa u takvim situacijama neophodno je uticati na umanjenje onog dela poreza i doprinosa koji snosi poslodavac.

Porez na promet, odnosno PDV, kao indirektni porezi, u principu, ne bi trebali da imaju uticaja na donošenje investicionih odluka, jer se u teoriji i praksi poreski teret prevlađuje na krajnjog korisnika, pa po toj logici oni bi morali biti neutralni. Međutim, kada je u pitanju uticaj poreza na promet, posebno PDV-a na investicione odluke, misli se, pre svega, na razne probleme koji mogu dovesti do same neutralnosti PDV-a. Ti problemi, najčešće su administrativne prirode, a izražavaju se se kroz neblagovremene povraćaje, zatim tačne iznose i slično, koji posebno dolaze do izražaja u uslovima inflatornih trendova. U takvim situacijama, transparentnije je poboljšati rad poreske administracije i unaprediti zakonodavnu regulativu, kako bi povraćaj bio izvršen u zakonskom roku, a ne kompenzovati te nedostatke putem raznih povlastica poput izuzeća pojedinih prometa iz PDV-a.

4. Bitne karakteristike i učinci poreskih podsticaja

Učinak poreskih podsticaja treba posmatrati sa stanovišta stimulativnog uticaja na privredne tokove i njihovog sinergetskog efekta. Da bi poreski podsticaji bili svrsishodni i efikasni, neophodno je da budu inkorporirani u pravnim normama, prema sledećim specifičnostima:

1. Dilema, da li poreski podsticaji treba da deluju, automatski, kao ugrađeni instrumenti ili kao diskrecione mere kreatora fiskalne politike. Opšte je prihvaćen stav, da se prioritet daje merama poreske politike, kojima se automatski ugrađuju podsticajni instrumenti, sa obrazloženjem, da one umanjuju investicionu nesigurnost, smanjuju vreme planiranja investicija, umanjuju mogućnost korupcije i favorizovanje manje profitabilnih investicija i smanjuju administrativne troškove.

2. Dilema, da li poreski podsticaji treba da budu više opšti a manje selektivni. Selektivnim poreskim podsticajima smatraju se regionalna i sektorska podrška. Bez obzira, što se regionalna podrška smatra manje lošijim rešenjem, nego sektorska podrška, u krajnjoj liniji, one značajno narušavaju ekonomske odnose, te se njihova primena preporučuje isključivo u slabo razvijenim ili nerazvijenim regionima, odnosno sektorima od posebnog državnog interesa.
3. Izbor između privremenih i stalnih karktera poreskih podsticaja, uglavnom zavisi od prethodne dve specifičnosti. Smatra se, da selektivni podsticaji trebaju biti privremenog karaktera, za razliku od opštih podsticaja, koji trebaju imati stalni,odnosno dugoročni karakter. Vremenski horizont poreske podsticajne politike, treba da bude onoliko dug, koliko ispunjava svoju svrhu, zbog čega im je već, na početku, sa teorijskog aspekta vremenski period ograničen.
4. Konsenzus o uticaju poreskih podsticaja na investicione odluke, među ekonomskim teoretičarima i kreatorima ekonomske politke ne postoje. Prema nekim autoritetima,(Easson, 2004,s.76) koji se pozivaju na mnogobrojna empirijska istrživanja i relevantne studije, poreski podsticaji nemaju presudnu ulogu u donošenju investicionih odluka, upravo, njihova značajnija uloga, je u izboru lokacije, tj zemlje investiranja, a skoro su bez uticaja na početnu odluku o investiranju. Zatim, ekonometrijska istraživanja, od pre deset i više godina, ukazivala su, da, porezi slabo ili skoro nikako ne utiču prvenstveno na privredni rast, ali i na ostale elemente koji deluju na konkurentnost privrede.

Usled globalizacije, mnoge zemlje i regioni, kao budući potencijalni prostori, za invetiranje postaju sve sličniji, posebno u okviru regionalnih ekonomskih integracija, na primer EU, gde su procesi harmonizacije i koordinacije ekonomkih politika intenzivirani, sa ciljem unifikacije, što je prouzrokovalo pojavu nekih novih razmišljanja i stavova o ulozi poreskog sistema, pre svega, a na to upućuju neke novije studije i analize, na sve značajniju ulogu fiskalne politike, a posebno poreskog sistema. Što su zemlje sličnije to jedna drugoj predstavljaju potencijalne supstitute za lokaciju investicija i u takvim uslovima poreski podsticaji imaju sve veću ulogu u podsticanju konkurentnosti. (Morisset, 2003, s.253)

Kako svaki poreski podsticaj, utiče na poremećaj i narušavanje ekonomskih odnosa, pre odluke o uvođenju bilo kog poreskog podsticaja, treba biti krajnje oprezan, uvažavajući, pri tom, sledeće:

- Prvo, koji su primarni ciljevi kojim se žele postići takvom poreskom politikom,
- Drugo, je li postizanje željenih ciljeva poreskim podsticajima isplativo sa aspekta troškova i koristi, i
- Treće, koji od poreskih podsticaja je najprikladniji za ostvarenje zadatih ciljeva.(Easson, 2004, s.76)

I pored preko potrebnog opreza i prethodno utvrđenih činjenica, postoji realna opasnost, da implementirani poreski podsticaji za ostvarivanje raznih ciljeva, budu u koliziji, što može dovesti do međusobnog poništavanja očekivanih efekata.

5. Poreski podsticaji u Srbiji

U Srbiji, kao svuda u svetu, poreski podsticaji se koriste za izgradnju konkurentnosti u sferi fiskalnog sistema. Najvažniji poreski oblik, koji se koristi u toj svrhi, je porez na dobit, čiji su podsticajni poreski elementi povezani sa oporezivanjem dobiti, inkorporirani u pravnim normama. Pored poreznih podsticaja kod poreza na dobit, fiskalna praksa Srbije koristi i druge, razne podsticaje u sastavu drugih poreskih oblika, mada se smatra da su oni manje značajniji od poreske podsticaje u okviru poreza na dobit.

Sistem oporezivanja dobiti, pravno, nije regulisan samo u okviru Zakonu o porezu na dobit preduzeća, (Sl.glasnik RS br. 25/2001, 80/2002, 43/2003), već je, u zavisnosti od tretirane problematika sadržana i van njega.

U sistemu poreza na dobit u Srbiji postoji veoma razgranat skup poreskih olakšica, čiji je cilj podsticanje investicija, ubrzani razvoj nedovoljno razvijenih područja i povećanje i olakšavanje zaposlenja, od kojih su najznačajnije sledeće: (Raičević, et al.2005,s.81)

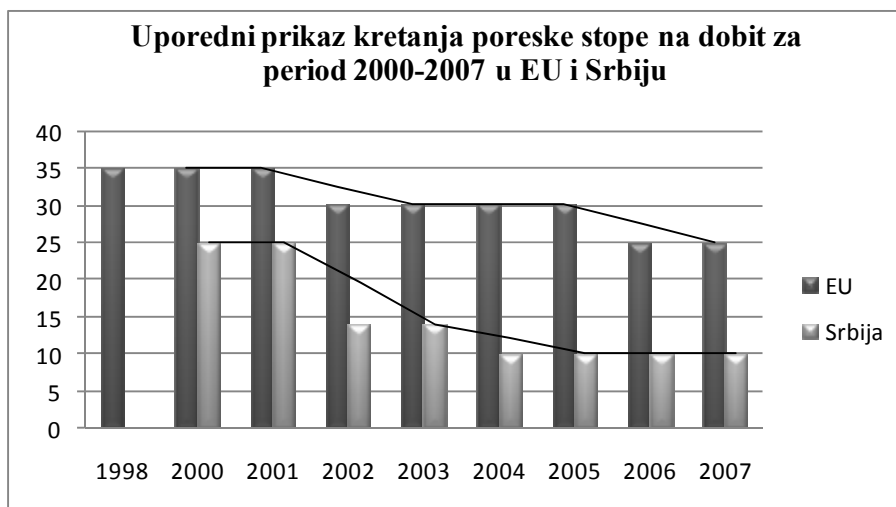
1. ubrzana amortizacija (za brojne kategorije osnovnih sredstava),
2. poreska oslobođenja (za nedobitne organizacije),

3. poreski krediti za ulaganja u osnovna sredstva (u rasponu od 20% do 80% ulaganja) i za novozaposlena lica,
4. kao i poreski podsticaji za velika ulaganja (oslobođenje plaćanja poreza na dobit u periodu od 10 godina za ulaganja u iznosu od preko 600 miliona dinara, koja dovode do kreiranja preko 100 novih radnih mesta).

Iako nema egzaktnih podataka, parcijalne empirijske analize pokazuju da razgranati skup poreskih olakšica dovodi do efektivne stope poreza na dobit u Srbiji od 5% - 6%.

5.1. Poreska stopa

Napred navedeni poreski podsticaji, predstavljaju različite oblike poreskih praznika, odnosno različite oblike poreskih olakšica po osnovu ulaganja. Stopa poreza na dobit preduzeća je proporcionalna i jednoobrazna i iznosi 10%. (Tabela 1)



Izvor: Autor

Poreske olakšice kod poreza na dobit postoje i u ostalim posmatranim državama ali nisu široko postavljene kao u Srbiji. Tako u Češkoj Republici za

određene kategorije preduzeća postoji oslobođenje od plaćanja poreza na dobit u periodu od 10 godina. U Hrvatskoj postoji snižena stopa poreza na dobit za preduzeća u određenim delatnostima.

Kako Srbija (uz Bugarsku) ima najnižu nominalnu stopu poreza na dobit i veoma ekstenzivno postavljen sistem poreskih olakšica, iz čega proističe niska efektivna poreska stopa, može se zaključiti da je sistem poreza na dobit u Srbiji veoma konkurentan u odnosu na ostale posmatrane sisteme.

Naime, Srbija ima ubedljivo najnižu efektivnu poresku stopu, osetno nižu od nominalne poreske stope. To nije slučaj ni u jednoj od posmatranih država, a ni u mnogim drugim evropskim državama.

5.2. Poreski praznik

Poreski obveznik koji, u skladu sa propisima o olakšicama pri investiranju u privredu Republike Srbije, investira u svoja osnovna sredstva, ili onaj u čija osnovna sredstva neko drugi investira preko 600 miliona dinara, pod uslovom da se ta sredstva koriste za vršenje registrovane aktivnosti obveznika i pod uslovom da poreski obveznik zapošljava najmanje 100 ljudi, biće oslobođen plaćanja poreza na dobit u periodu od 10 godina, srazmerno visini investicija. Oslobođanje od poreza se primenjuje kada su ispunjeni gore navedeni uslovi i od prve godine kada se ostvari oporeziv prihod.

U slučaju koncesionog ulaganja, koncesiono preduzeće oslobađa se plaćanja poreza na dobit na rok do 5 godina, od dana ugovorenog završetka koncesionog ulaganja u celini.

Poreski obveznik koji, u skladu sa propisima o olakšicama pri investiranju u privredu Republike Srbije, radi na teritoriji od posebnog interesa za Republiku Srbiju, oslobođen je plaćanja poreza na dobit u toku 5 godina, (član 45. Zakona) pod sledećim uslovima:

1. ako poreski obveznik ili neko drugi, investira u osnovna sredstva obveznika više od 6 miliona dinara,
2. ako poreski obveznik koristi 80% svojih osnovnih sredstava na teritoriji od posebnog interesa za Republiku Srbiju,
3. ako u toku perioda investiranja poreski obveznik primi u stalni radni odnos bar 5 novih osoba,

4. ako bar 80% stalno zaposlenih ima prebivalište na teritoriji od posebnog interesa za Republiku Srbiju.

Poreski obveznik je oslobođen plaćanja poreza srazmerno visini svojih investicija. Oslobođenje od poreza je primenljivo ako su ispunjeni gore navedeni uslovi, počevši od prve godine kada se ostvari oporeziv dohodak.

5.3. Ubrzana amortizacija

Ubrzana amortizacija sprovodi se na način predviđen u čl.10. do 14. Zakona, po stopama koje mogu biti do 25% više od propisanih. Pravo na ubrzanu amortizaciju obveznik ima u odnosu na stalna sredstva koja služe za:

1. zaštitu životne okoline,
2. naučno-istraživački rad
3. školovanje i obuku kadrova

Pravo na ubrzanu amortizaciju obveznik ima i u odnosu na računarsku opremu (član 43 Zakona)

6. Poreske olakšice po osnovu ulaganja i ostali poreski podsticaji

Poreski kredit. Porez na dobit može biti umanjen za 20% ulaganja u osnovna sredstva u toku jedne godine, dok u jednom broju delatnosti (poljoprivreda, ribarstvo, proizvodnja prediva i tkanina, odevnih predmeta, predmeta od kože, osnovnih metala, standardnih metalnih proizvoda, mašina i uređaja, kancelarijskih i računskih mašina, električnih mašina i aparata, radio, TV i komunikacione opreme, medicinskih, preciznih i optičkih instrumenata, motornih vozila, prikolica i poluprikolica i ostalih saobraćajnih sredstava, reciklaža i kinematografska i video proizvodnja) umanjenje može iznositi 80%.

Porez na dobit umanjuje se i za 100% bruto zarada novozaposlenih radnika u periodu od 2 godine od dana zaposlenja, pod uslovom da u tom periodu nije smanjivan broj zaposlenih.

Porez na dohodak. Osnovica za obračun poreza na zarade umanjuje se, za fiksni iznos od 5.000 dinara, odnosno, oko 65 evra mesečno.

U slučaju zapošljavanje novih radnika, oslobađa se plaćanje poreza na zarade, poslodavac u sledećim periodima:

1. 3 godine: za pripravnike mlađe od 30 godina i lica sa invaliditetom;
2. 2 godine: za lica mlađa od 30 godina i lica starija od 45 godina;
3. 1 godina: za sva lica, bez obzira na starost i druge kriterijume.

Doprinos za socijalno osiguranje. U slučaju zapošljavanja novih radnika na neodređeno vreme, oslobođenje od plaćanja doprinosa za socijalno osiguranje, važi u sledećem periodu :

1. 3 godine: za pripravnike mlađe od 30 godina i lica sa invaliditetom;
2. 2 godine: za lica mlađa od 30 godina, lica starija od 50 godina i lica starija od 45 godina (umanjenje iznosi 80%).

Bescarinski uvoz opreme. Uvoz opreme po osnovu uloga stranog investitora, osim putničkih motornih vozila i automata za zabavu i igre na sreću, oslobođen je plaćanja carina i drugih uvoznih dažbina.

Prenošenje gubitka. Gubici ostvareni iz poslovnih, finansijskih i neposlovnih transakcija mogu se preneti na račun dobiti utvrđene u godišnjem poreskom bilansu iz budućih obračunskih perioda, najduže na 10 godina.

Zaključak

U izgradnji konkurentnosti, uloga poreskih podsticaja, je značajna, a njihov učinak se ogleda na način kako se oni koriste. Najveći efekti se postižu, ako su poreski podsticaji definisani u skladu sa industrijskom politikom, kojom se najefikasnije može uticati na razvoj ekonomske strukture i njenu konkurentnost.

Sa tog stanovišta, najviše se koriste poreski podsticaji u okviru poreza na dobit. Zbog toga, neophodno je, da se u definisanju poreskih podsticaja iz dobiti, eliminišu odluke ad hoc, i da kreatori teže ka ugrađenim podsticajima, koji se automatski aktiviraju u slučaju ispunjenja kriterijuma za njihovo korišćenje. Pored toga, poreski podsticaji bi u većini slučajeva trebali biti opšti, s tim, što se ne sme zapostaviti ključna uloga selektivnih podsticaja u regionalnom razvoju.

Srbija, u skladu sa najboljom svetskom praksom i sopstvenim iskustvom, koristi najviše poreske podsticaje iz poreza na dobit, i to poreske praznike, sa

ciljem stvaranja povoljnog poslovnog ambijenta za ulaganje svih poslovnih subjekata, kako iz zemlje tako i iz inostranstva. Takođe, u primeni su i regionalni poreski praznici, koji se mogu koristiti u određenim područjima, koja se odlikuju niskom stopom zaposlenosti i niskom stopom razvijenosti, te je u takvim okolnostima primena selektivnih podsticaja ekonomski opravdana.

Poslednjih godina poreski praznici doživeli su mnoge promene, od kojih je najvažnija, da se ne sadrže u Zakonu o porezu na dobit, ali je karakteristično da se i dalje realizuju na osnovu posebnih propisa. U vezi toga, ostaje otvoreno pitanje, harmonizacije i prilagođavanje pravnoj regulativi EU.

Od ostalih poreskih podsticaja, značajno je pomenuti mogućnosti korišćenja ubrzane amortizacije, naročito u kombinaciji sa prenosom poreskog gubitka, čime se stvaraju uslovi za umanjene ali i efikasnije upravljanje budućim poreskim obavezama.

Zatim, važna je mogućnost dodatnog umanjenja poreske osnovice za troškove nauke i istraživanja, obrazovanje i edukaciju zaposlenih, čime se selektivno stimulišu ključni faktori ekonomskog rasta i razvoja. I pored mnogih promena i prilagođavanja državnim podsticajima, ovaj segment poreskih podsticaja i dalje je, bez obzira na strože kriterije u primeni, aktuelan i značajan.

U ostvarivanju efikasnog, sinergetskog efekta, navedenih poreskih podsticaja, svakako ključnu ulogu ima niska poreska stopa na dobit od 10%, koja je sigurno, jedna od najmanjih među zemljama u tranziciji.

Iz svega navedenog može se zaključiti, da je veličina i struktura poreskih podsticaja u Srbiji, sa stanovišta investiranja, atipična u odnosu na ostale tranzicijske zemlje koje teže ulasku u EU. Jer, široka lepeza povoljnih poreskih podsticaja, sa najnižom stopom poreza na dobit, svrstava Srbiju, među najinteresantnije i najatraktivnije tranzicione zemlje za investiranje u Evropi.

Reference

1. *Easson, A. (2004), Tax Incentives for Foreign Direct Investment, The Hague: LondonKluwer Law International*
2. *Morisset, J. (2003), Tax Incentives: Using Tax Incentives to Attract Foreign Direct Investment, Public Policu for Private Sektor, Februaru 2003, Note number 253, The Word Bank Group, www. Rru.wordbank.org*
3. *Ognjanović, V. (2004), Javne finansije, Vojna knjiga, Beograd*

4. *Popović, D. Ilić-Popov, G. (1995), Ekonomija oporezivanja i poresko pravo, Pravni fakultet Univerziteta u Beograd i Ekonomski institut Beograd,*
5. *Raičević, B. Nenadić, J. Poreski podsticaji u sistemu poreza na dobit, uporedna pravna analiza rešenja u Srbiji i Crnoj Gori, Economic Annals no 166, July, 2005. str 81*
6. *Raičević, B. (2004) Fiskalna ekonomija, Ekonomski fakultet Beograd,*
7. *Zakon o porezu na dobit preduzeća, Službeni glasnik RS br. 25/01, 80/02, 43/03, 84/04,*
8. *Zakon o porezu na dohodak građana, Službeni glasnik RS br. 24/01, 80/02, 135/04, 62/06, 65/06 i 10/07,*