



UBLAŽAVANJE REGIONALNIH NEJEDNAKOSTI PRIMENOM PORESKIH OLAKŠICA I OSLOBOĐENJA U SISTEMU OPOREZIVANJA DOBITI U REPUBLICI SRBIJI

Prof.dr Jadranka Đurović-Todorović*

Prof.dr Marina Đorđević*

Rezime: *Aktivna fiskalna politika podrazumeva primenu brojnih poreskih olakšica i oslobođenja u poreskom sistemu svake zemlje, sa ciljem ostvarivanja važnih ciljeva ekonomske i razvojne politike. Jedan od tih ciljeva je smanjenje i ublažavanje regionalnih nejednakosti. Putem adekvatnog poreskog tretmana nedovoljno razvijenih oblasti i grana, može se postići smanjenje regionalnih dispariteta i ublažavanje regionalnih nejednakosti između razvijenijih i manje razvijenih delova zemlje.*

Cilj rada je da ukaže na mogućnost reforme sistema oporezivanja dobiti u Republici Srbiji u pravcu promene poreske stope i poboljšanja sistema poreskih olakšica. Na taj način postiglo bi se ublažavanje regionalnih dispariteta i povećanje ravnomernog regionalnog razvoja.

Ključne reči: *poreske olakšice, poreska oslobođenja, aktivna fiskalna politika, regionalni razvoj*

1. Uvod

Jedan od značajnijih poreskih oblika koji se koristi kao instrument aktivne fiskalne politike u svakoj državi je porez na dobit preduzeća. U tu svrhu upotrebljava se jedan od njegovih osnovnih elemenata, a to su poreske olakšice i oslobodjenja. Što je veći broj poreskih olakšica i oslobodjenja, to je poreski sistem pravičniji i veći je uticaj poreske politike na usmeravanje investicija.

Opšteprisutan problem postojanja regionalne nejednakosti odnosi se na disparitet u stepenu razvijenosti između pojedinih područja u državi. U Srbiji takođe postoje izražene teritorijalne nejednakosti u raznim oblastima društveno-ekonomskog života. Prednost

* Ekonomski fakultet Niš, Srbija, jadrankadjt@gmail.com

* Ekonomski fakultet Niš, Srbija, marina.djordjevic@eknfak.ni.ac.rs

razvijenih delova je u relativno višem nivou dohotka po glavi stanovnika, većoj zaposlenosti, adekvatnijoj infrastrukturi, razvijenijoj privredi idr. S druge strane, nerazvijena područja nemaju ove razvojne pretpostavke, što ih čini sve više nerazvijenim. Institucionalne uzroke porasta regionalnih dispariteta treba tražiti u nekoordinaciji, sa jedne strane sektorskih politika, a sa druge strane regionalne politike, ali i u prepuštanju razvoja nerazvijenih delova zemlje delovanju tržišnog mehanizma bez izgrađenih institucija.¹ Kreatori ekonomske i fiskalne politike moraju donositi i sprovesti neophodne mere koje za efekat treba da imaju podsticanje razvoja u manje razvijenim regionima, te smanjenje nivoa regionalnih dispariteta u zemlji. Jedna od tih mera, u domenu fiskalne politike, je uvođenje novih poreskih olakšica i oslobođenja i prilagođavanje postojećih neophodnim promenama.

Cilj rada je da pokaže neophodnost korišćenja aktivne fiskalne politike u smanjenju regionalnih nejednakosti u našoj zemli i da istovremno naglasi da su potrebne promene u sistemu oporezivanja dobiti u Srbiji, u pogledu poreskih olakšica i oslobođenja, ali i promene poreskih stopa.

U prvom delu rada biće prikazana izdašnost poreza na dobit pravnih lica razvijenim, nedovoljno razvijenim državama i Srbiji. Ona će biti merena učešćem prihoda od poreza na dobit u BDP-u. Na taj način ćemo uvideti postojanje razlika u izdašnosti između država različitog nivoa razvijenosti. Drugi deo nosi naziv *Uloga poreskih olakšica i oslobođenja u kreiranju efektivnih poreskih stopa* i treba da pokaže da postojanje razlika između propisane i stvarne poreske stope je rezultat postojanja brojnih olakšica i oslobođenja. U trećem delu će biti prikazane poreske olakšice i oslobođenja u oporezivanju dobiti u poreskom sistemu Srbije i biće analizirana opravdanost njihovog postojanja u smanjenju regionalnih razlika.

2. Značaj poreza na dobit preduzeća u poreskim sistemima savremenih država

Porez na dobit preduzeća, po svojoj izdašnosti spada u grupu veoma izdašnih poreskih oblika u poreskim sistemima savremenih država. Njegova izdašnost se može sagledati učešćem prihoda od ovog poreskog oblika u bruto domaćem proizvodu. Ovo učešće se u zemljama OECD-a kreće oko 3% BDP-a. Kada se ovaj podatak uporedi sa učešćem prihoda od poreza na dohodak fizičkih lica ili prihoda od PDV-a u BDP-u, može se uočiti da je učešće prihoda od poreza na dobit preduzeća nisko. Međutim, bez obzira na nizak nivo izdašnosti, ne sme se zanemariti razvojna funkcija poreza na dobit preduzeća.

Kad se sagleda učešće prihoda od poreza na dobit preduzeća u bruto domaćem proizvodu u posmatranim zemljama OECD-a u periodu 1965-2015. godine, može se uočiti sledeće:

- postoji tendencija porasta učešća prihoda od poreza na dobit pravnih lica u BDP-u,
- najmanje učešće u poslednjoj posmatranoj godini ima Mađarska (1,7%), a najveće Australija (4.7%),

¹<http://www.search.ask.com/web?l=dis&q=regionalne-nejednakosti-u-srbiji.DejanMolnar.pdf> (15.4.2017.)

Ublažavanje regionalnih nejednakosti primenom poreskih olakšica i oslobođenja u sistemu oporezivanja dobiti u Republici Srbiji

- najveći porast prihoda od 1965. do 2005. godine imala je Norveška, od 1.1% na 11.7% BDP-a, kada kreće opadanje u ovim prihodima;
- prosek učešća poreza na dobit preduzeća u zemljama OECD-a se kretao od 2.2% 1965., preko 3.5% u 2005., do 2.8% u 2015. godini.

Tabela 1. Učešće poreza na dobit preduzeća u BDP-u u izabranim zemljama OECD-a, 1965-2015. godini

<i>Država</i>	<i>1965.</i>	<i>1975.</i>	<i>1985.</i>	<i>1995.</i>	<i>2005.</i>	<i>2015.</i>
Australija	3.4	3.4	2.6	4.2	5.8	4.7
Austrija	1.8	1.6	1.4	1.4	2.2	2.3
Belgija	1.9	2.7	2.2	2.3	3.3	3.4
Češka Republika	-	-	-	4.4	4.4	3.6
Danska	1.4	1.2	2.2	2.3	3.9	2.6
Finska	2.5	1.7	1.4	2.3	3.3	2.2
Francuska	1.8	1.8	1.9	2.1	2.4	2.1
Nemačka	2.5	1.5	2.2	1.0	1.8	1.7
Grčka	0.3	0.7	0.7	1.8	3.3	1.9
Mađarska	-	-	-	1.9	2.1	1.9
Island	0.5	0.8	0.9	0.9	2.0	2.9
Italija	1.8	1.6	3.1	3.5	2.8	2.1
Luksemburg	3.1	5.1	7.0	6.6	5.8	4.4
Holandija	2.6	3.1	3.0	3.1	3.8	2.7
Norveška	1.1	1.1	7.3	3.8	11.7	4.5
Portugal	-	-	-	2.3	2.7	3.2
Španija	1.4	1.3	1.4	1.7	3.9	2.4
Švedska	2.0	1.8	1.7	2.8	3.7	3.0
Švajcarska	1.3	2.0	1.7	1.7	2.4	3.0
Turska	0.5	0.6	1.1	1.1	1.7	1.7
Velika Britanija	1.3	2.2	4.7	2.7	3.3	2.5
SAD	4.0	2.8	1.9	2.8	3.0	2.2
Kanada	3.7	4.3	2.6	2.8	3.3	3.1
OECD	2.2	2.1	2.6	2.7	3.5	2.8

Izvor: <http://stats.oecd.org/Index.aspx?DataSetCode=REV> [3.11.2017.]

Malo učešće poreza na dobit pravnih lica u BDP-u savremenih država je odraz njihove težnje ka ravnomernijem privrednom razvoju. Preko raznih poreskih olakšica država omogućava da veći deo profita ostane u preduzeću i da se u dalji rast i razvoj, održavanje određenog nivoa zaposlenosti, određenog stepena socijalne sigurnosti, a preko oporezivanja i neiscrpan izvor prihoda u cilju realizacije njenih funkcija. Problem koji se na taj način javlja i koji je potrebno rešiti jeste „izvlačenje“ ostvarene dobiti od strane inostranih kompanija.

Porez na dohodak pravnih lica u zemljama u razvoju karakteriše još niži nivo izdašnosti. U ovim zemljama postoji mali broj pravnih lica koja posluju sa dobitkom, niske su poreske stope i veliki broj poreskih olakšica, što sve zajedno doprinosi niskim poreskim prihodima.

Na osnovu podataka iz tabele 2, možemo uočiti veoma nisku izdašnost poreza na dobit preduzeća izabranih nedovoljno razvijenih zemalja (u proseku 1.85%). Detaljnijim sagledavanjem podataka uočavamo rastući trend prihoda od ovog poreskog oblika od 2008. do 2011. godine, ali nakon 2011. dolazi do opadanja učešća u Bugarskoj, Hrvatskoj, Poljskoj i Rumuniji. Letonija, Estonija, Mađarska, Srbija i Republika Srpska odstupaju od ovog trenda u 2015. godini, kada se kod njih može uočiti minimalni rast učešća prihoda od poreza na dobit preduzeća u BDP-u u odnosu na 2014.godinu. U poslednjoj posmatranoj godini, ovo učešće se kretalo od 1.3% u Mađarskoj i Litvaniji do 2,4% u Slovačkoj.

Tabela 2. Učešće poreza na dobit preduzeća u BDP-u izabranih nedovoljno razvijenih zemalja, 2008- 2015. godine

<i>Država</i>	<i>2008.</i>	<i>2009.</i>	<i>2010.</i>	<i>2011.</i>	<i>2012.</i>	<i>2013.</i>	<i>2014.</i>	<i>2015.</i>
Bugarska	1.8	2.1	4.4	3.2	2.6	2.0	1.9	1.9
Hrvatska	2.3	2.9	3.1	2.9	2.6	2.0	2.3	2.0
Poljska	2.5	2.4	2.8	2.7	2.3	2.0	2.1	2.1
Slovačka	2.7	2.9	3.0	3.1	2.5	2.5	2.5	2.4
Rumunija	2.7	2.8	3.1	3.0	2.7	2.3	2.4	2.2
Letonija	2.0	2.3	2.7	3.2	1.6	1.0	1.4	1.6
Mađarska	2.1	2.3	2.8	2.6	2.2	1.2	1.2	1.3
Litvanija	1.4	1.5	1.6	1.6	1.8	1.3	1.2	1.4
Estonija	2.1	2.8	2.6	2.7	1.8	1.0	0.8	1.3
Srbija	0.6	0.9	1.2	1.3	1.1	1.0	1.1	1.4
Republika Srpska	0.3	0.3	0.6	1.1	1.8	1.7	1.3	1.4

**Ublažavanje regionalnih nejednakosti primenom poreskih olakšica i oslobođenja u
sistemu oporezivanja dobiti u Republici Srbiji**

Izvor: http://ec.europa.eu/taxation_customs/resources/documents/taxation/gen_info/eco_nomic_analysis/tax_structures/2016/report.pdf [14.11.2017.]

Porez na dobit pravnih lica u Srbiji je jedan od najznačajnijih poreskih oblika u poreskom sistemu Srbije. Po svojoj izdašnosti nalazi se iza poreza na dodatu vrednost, akciza i poreza na dohodak građana. Za razliku od razvijenih zemalja, gde je učešće prihoda od ovog poreza u strukturi poreskih prihoda oko 9%, u našoj zemlji ovaj procenat je dosta niži. Međutim, ako sagledamo podatke iz perioda 2005-2016.godine, dolazimo do zaključka da je poraslo učešće ovog poreskog oblika i to sa 2,1% na 5,1%. Do 2008.godine primetan je rastući trend, zatim opadajući, naročito u 2010.godini, što je posledica lošeg poslovanja brojnih preduzeća zbog negativnih poslovnih prilika u zemlji, ali i uticaja ekonomske krize. Učešće ovog poreskog oblika tokom 2012. i 2013. je povećano što je verovatno rezultat povećane poreske stope, ali i ukidanja brojnih poreskih olakšica. U 2016. godini učešće prihoda od poreza na dobit u ukupnim prihodima je na nivou od 5,1%.

**Tabela 3. Učešće poreza na dobit pravnih lica u ukupnim javnim prihodima, BDP-u i
direktnim poreskim prihodima u Srbiji, 2005 – 2016.**

<i>Godina</i>	<i>Prihodi od poreza na dobit pravnih lica</i>		
	<i>u % BDP-a</i>	<i>u % od dir. prihoda</i>	<i>u % od uk. prihoda</i>
2005.	0,6	12,6	2,1
2006.	0,9	17,0	3,4
2007.	1,2	25,0	4,2
2008.	1,3	27,1	5,4
2009.	1,1	25,0	4,5
2010.	1,0	23,9	4,2
2011.	1,1	27,2	4,6
2012.	1,4	25,7	6,2
2013.	1,5	28,5	6,5
2014.	1,9	32,7	7,2
2015.	1,5	29,8	4,6
2016.	1,9	34,0	5,1

Izvor: Budžet Republike Srbije za 2005, 2006, 2007, 2008, 2009, 2010, 2011, 2012, 2013, 2014, 2015 i 2016.godinu, proračun izvršili autori; dostupno na:

<http://www.mfin.gov.rs/UserFiles/File/bilten%20javne%20finansije/bilten-155-web.pdf>
(14.11.2017.)

Kada posmatramo učešće poreza na dobit pravnih lica u BDP-u, videćemo da su najbolji rezultati ostvareni u poslednjoj godini, kada se beleži rast ovog učešća na 1,9%.

3. Uloga poreskih olakšica i oslobođenja u kreiranju efektivnih poreskih stopa

Porez na dohodak pravnih lica ima izraženu razvojnu komponentu. Njemu je nametnuta uloga realizatora brojnih razvojnih ciljeva makroekonomske politike. Obveznicima se pružaju poreski podsticaji radi stimulisanja privrednog rasta, ublažavanja regionalnih i sektorskih dispariteta u privredi, podsticanja zaposlenosti, poboljšanja ekološke situacije i slično. Pored toga, poreski podsticaji mogu doprineti i unapređenju međunarodne konkurencije.

Poreski podsticaji se definišu kao poreski ustupci javne vlasti određenom poreskom obvezniku, da bi se iskoristila poreska beneficija sa ekonomskim i socijalnim motivima [Raičević, 2005, str.191]. Neki autori poreske podsticaje klasifikuju na: investicione premije, preošnje gubitka unapred, poreski raj, poresko oslobađanje, umanjenje poreza, olakšice putem posebnog režima amortizacije, odbijanje posebnih troškova od iznosa poreza, neoporezive rezerve za buduće investicije i povraćaj poreza za slučaj reinvestiranja [Raičević, 2005, str.183]. Međutim, poreski podsticaji se, uobičajno, dele u dve grupe:

- poreski podsticaji kojima se umanjuje porez i
- poreski podsticaji kojima se utiče na poresku osnovicu [Đurović-Todorović, Đorđević, 2010, str.282].

U grupu poreskih podsticaja kojima se umanjuje obračunati porez su najznačajniji poreski investicioni krediti. Oni podrazumevaju umanjenje poreza pravnim licima koja su ostvarila dobit u nedovoljno razvijenim područjima u određenom periodu uz određene uslove. Ovi podsticaji obuhvataju i umanjenje koje se daje po osnovu ulaganja stranog kapitala i po osnovu novog zpošljavanja.

Poreski podsticaji kojima se utiče na veličinu poreske osnovice mogu se javiti u obliku podsticaja kojima se odlaže poreska obaveza (po osnovu izdvajanja neoporezive investicione rezerve, prenošenja poslovnih gubitaka, ubrzane amortizacije i sl.) i podsticaja kojima se umanjuje poreska obaveza (potpuna ili delimična poreska oslobođenja za novoosnovana preduzeća uz ispunjenje zakonom propisanih uslova). Cilj ovakvih poreskih olakšica i oslobođenja je stimulisanje osnivanja i razvoja novih preduzeća, kao i za otvaranje novih radnih mesta u cilju politike zapošljavanja.

Porezom na dobit pravnih lica moguće je ostvariti i privlačenje stranih investicija. U tom cilju, koristi se tzv.poreska konkurencija. Poreska konkurencija je jedan aspekt konkurencije među poreskim zakonodavcima u okviru koga se države međusobno takmiče da privuku kapital preferencijalnim poreskim pravilima. One nastoje da privuku: strane direktne investicije, mobilni finansijski kapital, finansijske centre kompanija putem kojih se vrši upravljanje i preusmeravanje profita [Raičević, Nenadić 2004, str.45-62].

Poreska konkurencija može dovesti do pozitivnih, ali i negativnih efekata. Od najznačajnijih pozitivnih efekata mogu se izdvojiti:

- širenje poreskih osnovica i snižavanje poreskih stopa;

Ublažavanje regionalnih nejednakosti primenom poreskih olakšica i oslobođenja u sistemu oporezivanja dobiti u Republici Srbiji

- poreski sistem se prilagođavaju i stvara se povoljna fiskalna klima za ulaganje investitora;
- snižavanje poreskih barijera za kretanje kapitala;
- povećanje efikasnosti poreske administracije.
- Negativne posledice poreske konkurencije su:
 - mogućnost minimiziranja i izbegavanja poreskih obaveza od strane obveznika;
 - države dizajniraju svoje poreske sisteme u pravcu privlačenja kapitala;
 - erozija poreskih osnovica;
 - poreski rajevi idr.

Poresku konkurenciju koriste i razvijene i manje razvijene zemlje, jer žele da privuku dodatni kapital u svoju privredu. Razvijene zemlje na taj način preraspodeljuju poreski teret, a manje razvijene ubrzavaju privredni rast i razvoj.

Tabela 4. Uticaj poreskih olakšica i oslobođenja na visinu poreskih stopa u izabranim zemljama

Država	Zakonska poreska stopa	Poreske olakšice i oslobođenja	Efektivna poreska stopa
Francuska	33,33	- značajni poreski krediti se odobravaju za istraživanje i razvoj -kapitalni dobiti su uključeni u oporezivu dobit -dividende se ne uključuju u punom iznosu	8,2
Republika Češka	19	- dividende se oporezuju po stopi od 15% -isplata dividendi između čeških kompanija ne podleže oporezivanju	7,4
Austrija	25	-postoji alternativni minimalni porez od 500€ za društva sa ograničenom odgovornošću -dividende lokalnog preduzeća su oslobođene od oporezivanja	15,7
Rumunija	16	-gubici se prenose u narednih 7 godina -rezervisanja za nenaplativa potraživanja su dozvoljena	10,4

Letonija	15	- novoosnovana kompanija može podneti finansijski izveštaj u roku od 18 meseci od datuma osnivanja	6,5
Bugarska	10	- poreske olakšice se razlikuju u zavisnosti od tipa kompanije	4,6
Srbija	15	- poreska oslobođenja - podsticaje kod ulaganja	11

Izvor: www.worldwide-tax.com, www.iiea.com/blogosphere/effective-eu-corporate-tax-rates[19.10. 2017.], pregled napravili autori

Na osnovu tabele 4 može se uočiti značajna razlika između zakonskih i efektivnih poreskih stopa u posmatranim zemljama, što je rezultat brojnih olakšica i oslobođenja koje umanjuju zakonom propisane poreske stope. Najveća razlika između nominalne i efektivne poreske stope se zapaža u Francuskoj, sa 33,33% na 8,2%. Osim olakšica i oslobođenja na visinu efektivne poreske stope utiče i upotreba raličitih računovodstvenih sistema, različitog tretmana dividendi primljenih od drugih kompanija, kapitalnih dobitaka i gubitaka, različitog tretmana deprecijacije, zbog egzistencije specijalnih režima u odnosu na pojedine sektore ekonomije, pojedinih ekonomskih aktivnosti ili pojedinih regiona [Chennells et al, 2000, p. 17].

4. Poreske olakšice i oslobođenja u sistemu oporezivanja dobiti pravnih lica u Republici Srbiji

U sistemu poreza na dobit u Srbiji postoje značajne poreske olakšice i oslobođenja. Njihov cilj je podsticanje i usmeravanje investicija, ubrzani razvoj nedovoljno razvijenih područja i povećanje zaposlenosti. Zakon o porezu na dobit preduzeća u Srbiji predviđa sledeće vrste poreskih podsticaja:

- poreska oslobođenja i
- podsticaje kod ulaganja.

Poreska oslobođenja su jedan od najčešće korišćenih opštih podsticaja, koji se koriste u nedovoljno razvijenim zemljama. Neki smatraju da se poreskim oslobođenjima narušavaju ekonomski odnosi između privrednih subjekata. I pored toga, ona se koriste u raznim oblicima, raznim zemljama i analize ukazuju na postojanje različitih kriterijuma u njihovoj primeni [Momirović, Zdravković, 2008, str.7].

Plaćanja poreza na dobit, prema Zakonu o porezu na dobit preduzeća, oslobađa se obveznik za poreski period u kojem ostvareni višak prihoda nad rashodima nije veći od 400.000 dnara, pod određenim, zakonom propisanim uslovima. ²

² Zakon o porezu na dobit pravnih lica, Službeni glasnik Republike Srbije, br. 25/01, 80/02 , 80/02, 43/03, 84/04, 18/10, 101/11, 119/12, 47/13, 108/13, 68/14, 91/15, 112/15 član 44

Ublažavanje regionalnih nejednakosti primenom poreskih olakšica i oslobođenja u sistemu oporezivanja dobiti u Republici Srbiji

Takođe, Zakon o porezu na dobit preduzeća predviđa da plaćanja poreza oslobode i preduzeća za radno osposobljavanje, profesionalnu rehabilitaciju i zapošljavanje invalidnih lica, srazmerno učešću tih lica u ukupnom broju zaposlenih.

Podsticaji kod ulaganja se javljaju u slučaju da poreski obveznik ili neko drugo lice, uloži u osnovna sredstva koja koristi za registrovanu delatnost, više od 1 milijarde dinara i u periodu ulaganja dodatno zaposli na neodređeno vreme najmanje još 100 lica. U tom slučaju, Zakon mu dozvoljava oslobođenje od plaćanja poreza na dobit u periodu od 10 godina. Ulaganjem u osnovna sredstva od strane drugog lica smatra se i ulaganje u osnovni kapital i povećanje osnovnog kapitala u skladu sa zakonom.

Ako obveznik smanji broj zaposlenih koji su i neposredno radno angažovani kod obveznika, ispod broja ukupno zaposlenih na neodređeno vreme u odnosu na broj zaposlenih koji je imao u poreskom periodu u kome je ispunio uslove za poresko oslobođenje, gubi pravo na poresko oslobođenje za ceo period korišćenja poreskog oslobođenja. Takođe, poreski obveznik će izgubiti pravo na oslobođenje i ako prekine sa poslovanjem ili ne ulaže u osnovna sredstva u tom poreskom periodu.

Ukoliko obveznik stekne imovinu statusnom promenom, uz odlaganje kapitalnog dobitka, u periodu od tri godine koje prethode ispunjenju uslova i tokom perioda poreskog oslobođenja, dužan je da plati porez na ostvarenu dobit, srazmerno ovako stečenoj imovini.

Pravo na poreski podsticaj ne ostvaruje se za osnovna sredstva, i to za: vazduhoplove i plovne objekte koji se ne koriste za obavljanje delatnosti; putničke automobile, osim automobila za taksi prevoz, rent-a-car, obuku vozača i specijalnih putničkih automobila sa ugrađenim uređajima za bolesnike; nameštaj, osim nameštaja za opremanje hotela, restorana, omladinskih, dejijskih i radničkih odmarališta; tepihe, umetnička dela likovne i primenjene umetnosti; za video nadzor; oglasna sredstva i alat i inventar sa kalkulativnim otpisom.³

Zakonom o izmenama i dopunama Zakona o porezu na dobit pravnih lica iz 2013. godine ukinuta su prava na poreski kredit koja su predstavljala značajne poreske olakšice za pravna lica. Neka od tih prava su se odnosila na slučajeve ukoliko poreski obveznik ostvaruje dobit u novoosnovanoj poslovnoj jedinici u nedovoljno razvijenim područjima imao je pravo na umanjenje poreza na dobit u trajanju od 2 godine, srazmerno učešću tako ostvarene dobiti u ukupnoj dobiti preduzeća.

Pravo na poreski kredit u visini od 20% izvršenog ulaganja imao je i poreski obveznik koji je vršio ulaganja u osnovna sredstva u sopstvenoj registrovanoj delatnosti. Ulaganje nije smelo biti veće od 50% obračunatog poreza u godini u kojoj je izvršeno ulaganje.

Poreski obveznik – malo preduzeće imao je pravo na poreski kredit u visini od 40% izvršenog ulaganja u osnovna sredstva u sopstvenoj delatnosti, s tim što poreski kredit nije mogao biti veći od 70% obračunatog poreza u godini u kojoj je izvršeno ulaganje.

³ Isto, član 50

Neiskorišćeni deo poreskog kredita mogao se preneti na račun poreza na dobit iz budućih obračunskih perioda, ali ne duže od deset godina.

Pravo na poreski kredit u visini od 80% od ulaganja izvršenog u toj godini u osnovna sredstva za obavljanje delatnosti, priznavalo se obveznicima koji su se bavili jednom od sledećih delatnosti: poljoprivreda, ribarstvo, proizvodnja tekstilnih prediva i tkanina, odevnih predmeta, proizvodnja, dorada i bojenje krzna, kože i predmeta od kože, proizvodnja osnovnih metala, standardnih metalnih proizvoda, mašina i uređaja, kancelarijskih i računskih mašina, električnih mašina i aparata, radio, tv i kounikacione opreme, medicinskih, preciznih i optičkih instrumenata, motornih vozila, prikolica i poluprikolica, ostalih saobraćajnih sredstava, reciklaža, kinematografska i video proizvodnja. Poreski kredit po ovom osnovu priznavao se bez ograničenja u odnosu na obračunati porez u godini u kojoj je izvršeno ulaganje.

Ukoliko uporedimo poreske olakšice i oslobođenja u Srbiji i drugim zemljama u razvoju, može se uočiti da poreski sistemi ovih zemalja pružaju slične olakšice i oslobođenja svojim poreskim obveznicima. Razlikuje se samo iznos oslobođenja, koji zavisi od stepena razvijenosti određene zemlje. Olakšice i oslobođenja kod poreza na dobit preduzeća odnose se pre svega na povećanje zaposlenosti novih radnika, na razvoj manje razvijenih područja, na investiranje u osnovna sredstva i slično. U zemljama EU donešen je Kodeks ponašanja pri oporezivnanju preduzeća, kojim se zemlje članice obavezuju da smanje poreske olakšice i oslobođenja u cilju izbegavanja štetne poreske konkurencije.

Podaci za zemlje centralne i istočne Evrope pokazuju da pri umereno niskoj poreskoj stopi, poreske olakšice nemaju znatan uticaj na priliv investicija, a predstavljaju bitan poreski rashod.⁴

5. Opravdanost upotrebe poreskih olakšica i oslobođenja u smanjenju regionalnih nejednakosti

Osnovna svrha uvođenja poreskih podsticaja ogleda se u povećanju ukupnog obima privredne aktivnosti. Pretpostavke za ostvarenje ovakvog efekta po osnovu uvođenja poreskih podsticaja su:

- da je zakonska stopa relativno visoka, pa da je ušteda po osnovu olakšica znatna,
- da atraktivnost poreskog sistema predstavlja jednu od ključnih komponenti kvaliteta poslovnog i investicionog ambijenta.
- Cena po kojoj se privredna aktivnost podstiče ovakvim merama, meri se iznosom izgubljenih poreskih prihoda (tj. poreskim rashodima).

⁴ Fiskalan strategija za 2016. godinu, sa projekcijama za 2017/2018. godinu, str.32, Dostupno

na:<http://www.kombeg.org.rs/Slike/CeEkonPolitikaPrestrIRazvoj/Ekonomska%20politika/Fiskalna-strategija-za-2016.pdf> (7.11.2017.)

Ublažavanje regionalnih nejednakosti primenom poreskih olakšica i oslobođenja u sistemu oporezivanja dobiti u Republici Srbiji

Reformom poreza na dobit u Srbiji, ukinute su neke poreske olakšice, kao što su: olakšice za preduzeća za profesionalnu rehabilitaciju, za preduzeća koja posluju u slobodnim zonama, za preduzeća koja posluju u nerazvijenim područjima, poreski kredit i sl. Ocenjuje se da je ukidanje ovih olakšica, u uslovima i dalje niske poreske stope, opravdano, te da će doprineti smanjenju mogućnosti zloupotrebe poreskih olakšica, ali da neće doprineti značajnom rastu poreskih prihoda, jer je broj preduzeća koja su koristila pravo na ove olakšice mali.

S obzirom na to da će i uz stopu od 15%, poresko opterećenje dobiti preduzeća u Srbiji biti znatno manje nego u većini drugih evropskih država, zadržavanje ovih olakšica se smatra neopravdanim i skupim mehanizmom privlačenja stranih direktnih investicija. Na osnovu empirijske analize i u drugim zemljama Centralne i Istočne Evrope dolazimo do zaključka da poreske olakšice ne doprinose znatno prilivu stranih direktnih investicija.

Ekonomska teorija je na stanovištu da poreske olakšice (tj. odstupanja od opšteg režima oporezivanja) predstavljaju neefikasno i nepravično rešenje, jer:

- unose distorzije u ekonomsko odlučivanje (narušavaju alokativnu neutralnost poreza),
- kreiraju “višak tereta subvencija”, jer bi većina investitora realizovala svoje ulaganje i da takvih podsticaja nema,
- impliciraju različitu izloženost poreskom teretu preduzeća slične ekonomske snage.

Polazeći od navenog stanovišta, kao i od činjenice da je zakonska stopa poreza na dobit u Srbiji među najnižim u Evropi, a atraktivnost poreskog sistema na donjem delu liste parametra kvaliteta poslovnog ambijenta, može se zaključiti da je ovako razuđen i izdašan sistem poreskih olakšica u domenu poreza na dobit u Srbiji neopravdan. Stoga se nameće zaključak da bi se redizajniranjem sistema poreskih olakšica moglo obezbediti povećanje poreskih prihoda, bez značajnijeg narušavanja atraktivnosti poreskog sistema i ukupnog investicionog ambijenta.

Veza između promene u prihodima od poreza na dobit pravnih lica i promena u osnovnim makroekonomskim varijablama poput BDP-a, investicija i industrijske proizvodnje nije izražena. Povećanje poreskih rashoda, tj. smanjenje prihoda od poreza na dobit preduzeća nije značajno uticalo na promene u BDP-u i investicijama. Cilj brojnih poreskih olakšica i oslobođenja (od kojih je većina ukinuta 2013.godine) i niske poreske stope (do 2011.godine) je bio privlačenje stranih investicija, što se ne može konstatovati na osnovu podataka o nivou stranih direktnih investicija. Strani investitori, osim povoljnih poreskih stopa i olakšica i oslobođenja, očekuju i povoljne makroekonomske prilike i adekvatnu infrastrukturu.

6. Zaključak

Uticaj poreskih olakšica i oslobođenja na smanjenje regionalnih nejednakosti može da bude značajan, ali samo u uslovima adekvatno kreiranih i olakšica i oslobođenja u skladu

sa ciljevima razvojne politike. Porez na dobit preduzeća u Srbiji nije previše izdašan poreski oblik, ali se putem njega mogu postaći određeni razvojni ciljevi. U skladu sa tim, u sistemu oporezivanja dobiti u Srbiji postoje brojne olakšice i oslobođenja i to ga čini veoma snažnim oruđem u aktivnom vođenju fiskalne politike.

Poslednjim izmenama i dopunama zakona o porezu na dobit pravnih lica pristupilo se radikalnom redizajniranju sistema poreskih olakšica u domenu oporezivanja dobiti u Srbiji, čime se broj poreskih olakšica smanjio na minimum. Cilj ukidanja mnogih poreskih olakšica i oslobođenja bio je ostvarivanje brojnih pozitivnih efekata. Najpre, sistem poreza na dobit je značajno pojednostavljen, a troškovi administriranja sniženi, jer u slučaju postojanja velikog broja poreskih olakšica, značajni resursi se troše na obuku poreskih organa za njihovo administriranje.

Sistem oporezivanja dobiti na taj način postaje alokativno neutralniji i pravičniji. Država obezbeđuje dodatni iznos poreskih prihoda smanjenjem poreskih rashoda, čime se omogućava smanjenje drugih poreza koji bi imali pozitivnije efekte na distribuciju dohotka ili smanjenje fiskalnog deficita. Pri tom, ne očekuje se da ukidanje poreskih olakšica i oslobođenja ima negativne implikacije na stopu privrednog rasta, jer efektivna poreska stopa nije značajno uvećana.

LITERATURA

1. Chennells, S. L., Devereux, M., Gammie, M., Troup, E. (2000), *Corporate Tax Harmonisation in Europe: A Guide to the Debate*. London:Institut for Fiscal Studies.
2. Đurović-Todorović J., Đorđević M. (2010), *Javne finansije*. Niš: Ekonomski fakultet Niš
3. Momirović, M., Zdravković, D., (2008), *Uticaj poreskih podsticaja na izgradnju konkurentnosti sa posebnim osvrtom na Srbiju*. Niš
4. Raičević B., Nenadić, J. (2004), Poreska konkurencija, opšti osvrt, *Ekonomski anali* 62: 45-62
5. Raičević B. (2005) *Javne finansije*, Beograd: Ekonomski fakultet
6. Zakon o porezu na dobit pravnih lica, Službeni glasnik Republike Srbije, br. 25/01, 80/02, 80/02, 43/03, 84/04, 18/10, 101/11, 119/12, 47/13, 108/13, 68/14, 112/15
7. Budžet Republike Srbije za 2005, 2006, 2007, 2008, 2009, 2010, 2011, 2012. 2013, 2014, 2015 i 2016. godinu, Dostupno na: <http://www.mfin.gov.rs/UserFiles/File/bilten%20javne%20finansije/bilten-155-web.pdf> Pristupljeno 1.11.2017.
8. Fiskalan strategija za 2016.godinu, sa projekcijama za 2017/2018.godinu, Dostupno na:<http://www.kombeg.org.rs/Slike/CeKonPolitikaPrestrIRazvoj/Ekonomska%20politika/Fiskalna-strategija-za-2013.pdf> (4.11.2017.)
9. <http://www.mfin.gov.rs/UserFiles/File/bilten%20javne%20finansije/bilten-124-web.pdf> (2.11.2017.)

**Ublažavanje regionalnih nejednakosti primenom poreskih olakšica i oslobođenja u
sistemu oporezivanja dobiti u Republici Srbiji**

10. <http://www.search.ask.com/web?l=dis&q=regionalne+nejednakosti+u+srubiji.file:///C:/Users/Marina%20Djordjevic/Documents/Downloads/Dejan%20Molnar.pdf>
(15.10.2017.)
11. <http://stats.oecd.org/Index.aspx?DataSetCode=REV> [14.10.2017.]
12. http://ec.europa.eu/taxation_customs/resources/documents/taxation/gen_info/economic_analysis/tax_structures/2014/report.pdf [24.10.2017.]
13. www.worldwide-tax.com, www.iiea.com/blogosphere/effective-eu-corporate-tax-rates
[9.10.2017.]

**REDUCTION OF REGIONAL DISPARITY BY USE THE TAX FACILITIES AND
EXEMPTIONS IN CORPORATE INCOME TAX SYSTEM OF THE REPUBLIC OF
SERBIA**

Abstract: *Active fiscal policy includes tax deductions and exemptions in the corporate income tax system. Their use can be achieved numerous goals of economic development policy. In this way it can be achieved by reducing regional inequality in economy. With adequate tax treatment of underdeveloped areas and branches, reduction of regional disparities and mitigation of regional inequalities between more developed and less developed parts of the country can be achieved.*

The aim of this paper is to point out the possibility of reform of corporate taxation in the Republic of Serbia in the direction of increasing the tax rate and improve the system of tax incentives. That would mitigate regional disparities and increasing the balanced regional development.

Keywords: *tax incentives, tax exemptions, active fiscal policy, regional development*