

10. ПОРЕЗ НА ДОБИТ ПРЕДУЗЕЋА

Порез на добит предузећа спада у најзначајније облике јавних прихода који нема билансну издашност попут пореза на доходак грађана или општег пореза на промет, али има изражену развојну и стабилизациону функцију. То је сложен порески облик, погодан и радо кориштен за остваривање бројних екстрафискалних циљева опорезивања, кроз разне пореске олакшице у виду подстицања привредног раста, смањивања регионалних разлика и секторских диспаратитета, као и повећања запослености. Овај порески облик се у неким својим претходним појавним облицима среће још крајем 19-тог века, а снажније и у већем броју држава у току и после првог светског рата. У порески систем Републике Србије, уведен је 01.01.1992. године под називом порез на добит корпорација.

10.1. Концепти опорезивања добити предузећа

У зависности од тога како се уреди однос између пореза на добит предузећа и пореза на доходак грађана, због могућег преклапања ова два пореска облика у пореском систему једне земље може се појавити тзв. двоструко економско опорезивање. Двоструко економско опорезивање јесте облик вишеструког опорезивања који постоји када се за исти временски период и у односу на исти предмет опорезивања опорезују два правно различита субјекта. Дакле, добит се може два пута опорезовати и то први пут порезом на добит предузећа, а други пут порезом на доходак грађана. У зависности од пореског система могућа су два концепта опорезивања добити предузећа и то класични и систем пореске интеграције.

10.1.1. Класични систем опорезивања добити

Код класичног система опорезивања добити, не остварује се интеграција пореза на добит предузећа са порезом на доходак грађана већ постоји њихово преклапање. Укупна добит се у овом систему прво опорезује порезом на добит предузећа, а затим се део добити намењен акционарима у виду дивиденди опорезује порезом на доходак грађана. Предности класичног система састоји се у томе да се порез прикупља релативно једноставно, прикупљена средства су већа јер се врши дупло опорезивање истог пореског објекта, и подстиче акумулацију капитала кроз усмеравање нераспоређене добити у капитал предузећа. Са друге стране главна мањкавост овог система се састоји у чињеници да подстиче финансирање предузећа зајмовним капиталом, тј. „утањену капитализацију“. Класичан систем опорезивања добити предузећа данас је у примени у релативно мањем броју савремених држава. Међу чланицама европске уније имају га Ирска, Литванија и Шведска, а имају га и САД, Швајцарска и Норвешка. Иако има много неповољних ефеката, његовог задржавање у савременим пореским системима мотивисано је пре свега фискалним разлозима, будући да је једноставан и да је фискално издашнији.

10.1.2. Систем пореске интеграције

За савремене пореске системе уобичајена је примена система пореске интеграције. Систем пореске интеграције чини скуп мера и поступака који се предузимају на нивоу предузећа, односно на нивоу акционара, како би се умањило или отклонило двоструко економско опорезивање расподељене добити. Пореска интеграција може бити потпуна или делимична. Потпуна пореска интеграција постоји само у случају када се предузеће посматра као скуп појединачних акционара чија се добит опорезује по прогресивним стопама које важе за порез на доходак грађана. У овом систему нема двоструког економског опорезивања. Пуна пореска интеграција се не примењује скоро ни у једној држави (примењује га само Малта). За савремене пореске системе уобичајена је примена система делимичне пореске интеграције који се могу примењивати на нивоу предузећа и на нивоу акционара.

10.1.2.2. Систем пореске интеграције на нивоу предузећа

Систем пореске интеграције на нивоу предузећа може се појавити у виду система двојних стопа и и у виду система одбијања дивиденди. *Систем двојних стопа*¹ различитим стопама опорезује расподељени и нерасподељени део добити, и то по правилу расподељени нижом а нерасподељени, тј. добит која се акумулира вишом стопом. Данас је у примени само у Немачкој и то у комбинацији са системом пуног приписивања². Основне мане овог система јесу у чињеници да је предузеће подстакнуто да што више остварене добити расподели у виду дивиденди како би добит била изложена нижем пореском оптерећењу, и у његовој сложености. *Систем одбијања дивиденди* опорезује само нерасподељени део добити а део добити расподељен у дивиденде опорезује се порезом на доходак грађана. Дакле предузећу је допуштено да приликом утврђивања опорезиве добити одбије део исплаћених дивиденди, а износ добити који остаје по исплати дивиденди опорезује се порезом на добит. Главна предност овог система јесте у једнаком одбијању оба главна прихода од капитала (камате и дивиденде), пошто се оба одбијају приликом утврђивања добити као основице за опорезивање. Недостатак система одбијања дивиденди огледа се у чињеници да се своди на опорезивање акумулације, односно профита.

10.1.2.3. Систем пореске интеграције на нивоу акционара

Систем пореске интеграције на нивоу акционара може се примењивати у облику система приписивања и система делимичних олакшица за

¹ Енгл. **split-rate system**

² Систем који се остварује на нивоу акционара

акционаре. *Систем приписивања* одвија се у три фазе. У првој фази се на нивоу предузећа уводи порез на укупну добит предузећа. У другој фази, која се спроводи на нивоу акционара, приходи од дивиденди се укључују у доходак који подлеже опорезивању према закону којим је прописано опорезивање доходака грађана. У трећој фази акционар применом прогресивних пореских стопа утврђује свој порез на доходак грађана. Он истовремено добија порески кредит на име пореза на добит предузећа који је претходно приписао својим нето дивидендама. Основна предност система импутације огледа се у смањивању пореске евазије, пошто овај систем од акционара захтева да у пореску пријаву унесе тачне податке о примљеној дивиденди. *Систем делимичне олакшице за акционаре* јесте други систем пореске интеграције на нивоу акционара који је данас у примени у мањем броју земаља чланица ОЕСД-а (у Аустрији, Канади, Португалији, Данској, Шпанији и Јапану). Прво се врши опорезивање укупне добити предузећа на начин на који је то предвиђено законом, а затим се акционарима пружа пореска олакшица, у смислу могућности да примљене дивиденде укључи у основицу пореза на доходак грађана у проценту који је мањи од 100%.

10.2. Елементи система пореза на добит предузећа

10.2.1. Порески обвезник

Приликом разматрања питања пореског обвезника пореза на добит предузећа, поред одређивања облика трговачких друшта као носиоца пореских обавеза овог пореског облика, важно је обратити пажњу и на питање распрострањања пореске обавезе пореза на добити.

10.2.1.1. Трговачка друштва као носиоци пореске обавезе

Порески обвезници пореза на добит предузећа могу бити друштва лица и друштва капитала. *Друштва лица* као облика трговачких друштава одликује лична својства, познанство и поверење између чланова друштава која могу бити организована као ортачка или командитна. Код друштава лица важи принцип неограничене одговорности за обавезе друштва при чему друштвом управљају његови чланови а не посебни органи. Сходно томе, друштва лица су обвезници пореза на доходак грађана. *Друштва капитала*, са друге стране, могу бити организована у облику друштава са ограниченом одговорношћу и акционарских друштава или командитних друштава на деонице. Одликује их доминација интереса капитала код којих су удели, а посебно акције лако преносиве. Код друштава капитала, карактеристично је да она у пословању са трећим лицима одговарају само до висине улога осим у случају злоупотреба када могу одговорати и личном имовином. Друштвима капитала управљају органи друштва а не чланови који могу бити у тим органима. У друштвима капитала која имају статус

правног лица, економска снага друштва независна је од економске снаге његових чланова па се због тога опорезује посебним порезом- порезом на добит предузећа.

10.2.1.2.Распрострањеност пореске обавезе

Други важан елемент за одређивање обвезника пореза на добит предузећа јесте питање распрострањања пореске обавезе. Принцип резидентства и извора дохотка представљају две одлучујуће чињенице за утврђивање распрострањености обавезе пореза на добит предузећа.

Принцип резидентства

Резиденство се може одредити на основу места регистрације, затим на основу места из којег се остварује стварна управа и контрола или на основу примене оба елемента. Највећи број земаља-чланица Организације за економску сарадњу и развој фискално резиденство предузећа одређује применом оба основна критеријума. Са друге стране, нерезидентом се сматра предузеће које није регистровано и које нема седиште стварне управе и контроле на територији одређене државе, већ на тој територији послује преко сталне пословне јединице.

Принцип извора дохотка

Код утврђивања распрострањености пореске обавезе пореза на добит предузећа друга одлучујућа чињеница јесте и извор дохотка који означава територију на којој је добит остварена. Данас је искључива одлучујућа чињеница углавном само у пореским системима земаља латинске америке.

10.2.2.Пореска основица

Добит је циљ пословања предузећа за његове власнике. Само утврђивање остварене добити или губитка у билансу успеха предузећа има две намене. Извештајни биланс успеха потребан је власницима и управљачима као збир информација о оствареном пословању и показатељима за утицање на њега. Порески биланс као специјални биланс, служи за утврђивање добити или губитка у сврху утврђивања пореске обавезе. Док извештајни биланс има за циљ да што реалније утврди остварени финансијски успех или неуспех, порески биланс има за циљ да за пореске сврхе, на основу норми исказаних у пореским прописима, изврши исправку добити исказану у билансу успеха предузећа. Тако коригована добит исказана у пореском билансу назива се опорезивом добити и представља пореску основицу пореза на добит предузећа.

10.2.2.1.Исправке на страни прихода

По правилу порески прописи захтевају да се на страни прихода изврше одређене исправке прихода. Ове исправке имају најпре за циљ да изврше проверу цена које су коришћене у извештајном билансу, тј. билансу успеха. Намера је да се искључи примена тзв. трансферних цена, тј. цена између

повезаних правних лица³. Смисао исправки трансферних цена коришћених у извештајном билансу је да у пореском билансу пореског обвезника буде обухваћена укупна опорезива добит пошто трансакције пореског обвезника с повезаним лицима могу имати за циљ умањење пореске основице.

10.2.2.2. Исправке на страни расхода

Постоје одређени расходи сваког привредног друштва, који се могу исказати у билансу успеха, али се исти можда неће по законима одређене земље признати и у пореском билансу неке земље. Такви расходи се укључују у опорезиву добит и повећавају је. За извештајни биланс успеха *утрошени материјал и вредност набављене трговачке робе* могу се обрачунавати према различитим методама. То могу да буду методе **FIFO** (прва улазна-прва излазна)⁴, **LIFO** (последња улазна-прва излазна),⁵ метода планске цене, и метода просечне цене. Бројне исправке пореског у односу на извештајни биланс тичу се и *амортизације основних средстава*. Амортизација основних средстава може да буде већа у пореском билансу него у извештајном, али и обратно. То зависи од избора начина обрачунавања у једном и у другом случају. Поред тога, порески биланс за разлику од извештајног, ограничава и одређене расходе. Да би се сачувала пореска основица, могу се ограничити *издаци намењени за хуманитарне, верске, културне, здравствене, образовне, научне и спортске сврхе у одређеном проценту од оствареног укупног прихода*. Такође, на исти начин се ограничавају и *чланарине и прилози коморама, савезима и удружењима*. Позната су и *ограничења расхода намењених пропаганди, репрезентацији и слично*. Поред *кориговања камата* укључених у расходе у односу на повезана лица, коригују се и камате које се плате за кашњење у плаћању пореза, доприноса и других јавних дажбина. Ове последње се не могу укључивати у расходе у пореском билансу, као ни новчане казне и пенали. У сваком случају, порески законодавац у свим модерним земљама настоји да својим решењима (ограничењима у односу на рачуноводствена решења) сачува пореску основицу и билансни значај пореза на добит предузећа.

10.2.3. Пореска стопа

Стопе пореза на добит предузећа су по дефиницији пропорционалне и по правилу једнообразне.

10.2.4. Порески подстицаји

Порез на добит предузећа је порески облик којем је у великој мери намењена улога реализатора бројних развојних циљева макроекономске

³ Енгл: *arm,s length prices*

⁴ **FIFO**(*first in-first out*)

⁵ **LIFO**,(*last in-first out*)

политике. Обвезницима се пружају порески подстицаји ради стимулација привредног раста, ублажавања регионалних и секторских диспаритета у привреди, подстицања запослености, побољшања еколошке ситуације и слично. Поред тога, порески подстицаји могу допринети и унапређењу међународне конкуренције. Постоје две основне групе пореских подстицаја код овог пореског облика. *Порески подстицаји којима се умањује обрачунати порез* подразумевају умањење пореза компанијама које су оствариле добит у недовољно развијеним подручјима у одређеном периоду уз одређене услове. Ови подстицаји такође могу подразумевати и умањење које се даје по основу улагања страног капитала и на послетку по основу новог запошљавања. *Порески подстицаји којима се смањује пореска основица* могу се јавити у облику подстицаја који умањују пореску обавезу и у које се могу убројити убрзана амортизација, одлагање пореске обавезе по основу издвајања неопорезоване инвестиционе резерве и преношења пословних губитака

10.3.Групно опорезивање

Групно опорезивање представља веома присутан облик законите и дозвољене пореске евазије код компанија које су организоване као повезана привредна друштва, тј. када постоји матична компанија и њене филијале које су повезане по различитим основама. *Групу компанија* у смислу пореског законодавства чине матична компанија и њене филијале. Група компанија има право да врши тзв. групно опорезивање и пореско консолидовање, при чему се предност пореског консолидовања састоји у томе што се групним опорезивањем може остварити пребијање губитака и добитака између компанија унутар исте групе, чиме се умањује укупна опорезива добит групе компанија. *Пореско консолидовање* подразумева да се чланице компанијске групе третирају као један порески обвезник. Пореска консолидација је привилегија јер пружа могућност да се пословни губици једне филијале пребију добицима других чиме се умањује пореска обавеза.

10.4.Трансферне цене

Феномен трансферних цена односно цена „на дохват руке“, значајно заокупља теоријску мисао, али и праксу. У питању су цене фактора производње, односно средстава за рад и услуга које се остварују у трансакцијама између повезаних лица. Према томе, у највећем броју случајева реч је о ценама различитим од оних које би се оствариле на тржишту, ван дохвата руке. Оне, значи могу бити мање или веће од тржишних цена, у зависности од потреба повезаних лица за незаконитим умањењем пореске обавезе. У финансијској теорији ценом „ван дохвата руке“ сматра се цена која би се остварила на отвореном тржишту за исте или сличне пословне трансакције између неповезаних лица. Постојање

трансферних цена, тј. цена међу повезаним лицима⁶ с пореске тачке гледишта има за циљ смањивање пореског терета код свих повезаних лица. С аспекта пореског законодавства, али не само њега, повезаним лицем се сматра свако лице (предузеће) које на посредан начин или непосредан начин учествује у управљању, контроли, или капиталу другог предузећа, односно има значајнијег удела или утицаја на пословне одлуке.

10.5. Утањена капитализација

Предузеће се може финансирати сопственим средствима или задуживањем. Највећи број предузећа се финансира комбинованом применом оба начина. Тако се у фондовима предузећа с једне стране јавља сопствени капитал и, с друге стране, позајмљени капитал. Какав ће однос између њих бити зависи од правних, економских, пореских и других околности у одређеној земљи. Од изабраног начина финансирања може зависити и величина пореске обавеза пореза на добит предузећа. Наиме, порески третман камате на кредит се разликује од пореског третмана дивиденде. Дивиденда, улази у пореску основицу и може да буде изложена економском двоструком опорезивању, док камата на позајмљена средства има статус одбитка код утврђивања основице пореза на добит предузећа. Порески третман дивиденди је неповољнији од пореског третмана камата, пошто плаћене камате имају статус трошка пословања и одбијају се од основице пореза на добит предузећа. Околност да камате, за разлику од дивиденди, имају статус трошка пословања, има одређене последице на утврђивање пореске обавезе пореза на добит предузећа. Имајући све ово у виду, пореске власти испитују однос између позајмљених и властитих средстава у укупној структури капитала предузећа, тј, постојање тзв. „утањене капитализације“.⁷ Утањена капитализација у суштини представља намеран поступак повећања учешћа позајмљеног у односу на сопствени капитал, у циљу умањења пореза на добит кроз искоришћавање повољнијег пореског третмана камата у односу на дивиденде. Утањена капитализација је у највећем броју случајева законита и допуштена пореска евазија.

⁶ цена “на дохват руке”,

⁷ Енгл: **thin capitalization**

10.6. Порез на добит предузећа у Србији

Постојећи систем опорезивања добити предузећа у Србији је, с незнатним изменама и допунама, на снази почев од 1. јануара 1992. године и регулисан је Законом о порезу на добит предузећа.

10.6.1. Порески обвезник

Зарад свеобухватног разматрања питања пореског обвезника пореза на добит предузећа у Републици Србији, потребно је претходно указати на привредна друштва као носиоце пореске обавезе овог пореског облика као и распрострањање пореске обавезе пореза на добит предузећа.

10.6.1.1. Привредна друштва као носиоци пореске обавезе

У Републици Србији, одредбама Закона о порезу на добит предузећа, прописано је да је порески обвезник пореза на добит предузећа, предузеће организовано у облику: а) акционарског друштва, б) друштва са ограниченом одговорношћу, ц) командитног друштва; д) друштвеног предузећа и е) јавног предузећа. Поред наведених, у нашој земљи, обвезници овог пореског облика јесу и задруге које остварују приходе продајом производа на тржишту или вршењем услуга уз накнаду, као и друга правна лица која остварују приходе на тржишту од продаје добара и вршења услуга.

10.6.1.2. Распрострањање пореске обавезе у Републици Србији

У нашој земљи порески обвезник пореза на добит предузећа је резидент Републике Србије који подлеже опорезивању добити коју оствари на територији Републике Србије и изван ње. *Резидент* Републике Србије у смислу овог пореског облика јесте правно лице које је основано или на њеној територији има седиште стварне управе и контроле. Наведена два критеријума за утврђивање резидентства (оснивање на територији Републике Србије и седиште стварне управе и контроле) представљају критеријуме тзв. „теста резидентства“. Наиме, да би се утврдило да ли је неко правно лице порески резидент Републике Србије, прво ће се проверити да ли је оно уписано код Агенције за привредне регистре. Ако се установи да неко правно лице није уписано у наведеној агенцији, онда би се прешло на следећи критеријум, тј, утврђивање одакле се стварно управља и врши контрола над правним лицем. Обвезник овог пореза је и *нерезидент* који подлеже опорезивању добити коју оствари пословањем преко сталне пословне јединице⁸ која се налази на територији Републике. Суштински,

⁸ Стална пословна јединица је свако стално место пословања, а нарочито: 1) огранак; 2) погон; 3) представништво, 4) место производње, фабрика, или радионица, 5) рудник, каменолом, или друго место експлоатације природног богатства. Сталну пословну јединицу чини и стално или покретно градилиште, грађевински или монтажни радови ако трају дуже од 6 месеци.

нерезидентни обвезник је правно лице које је основано и има седиште стварне управе и контроле ван територије Републике.

10.6.2.Пореска основица

Пореску основицу пореза на добит предузећа у Србији представља опорезива добит обвезника који се утврђује у пореском билансу. *Порески биланс* представља специјални биланс који има за циљ да на основу норми исказаних у пореским прописима изврши усклађивање добити исказане у билансу успеха и у пореске сврхе искаже опорезиву добит предузећа. Усклађивање добити у билансу успеха предузећа и утврђивање категорије опорезиве добити у пореском билансу, врши се усклађивањима појединих позиција прихода и расхода у извештајном билансу, тј. билансу успеха.

10.2.2.1.Усклађивање прихода

У Републици Србији за утврђивање опорезиве добити признају се приходи у износима утврђеним билансом успеха, у складу са Међународним рачуноводственим стандардима и прописима којима се уређује рачуноводство, осим прихода стечених по основу трансферних цена и камата „ван дохвата руке“,

Усклађивање прихода по основу трансферних цена

И у Републици Србији, трансферном ценом се сматра цена настала у вези са трансакцијама између повезаних правних лица, тј. лица у чијим се односима јавља могућност контроле или значајнијег утицаја на пословне одлуке. Поседовање више од **50%** или појединачно највећег дела акција или удела сматра се омогућеном контролом над обвезником, а утицај поред наведеног постоји и кад лице повезано са обвезником поседује више од **50%** или појединачно највећи број гласова у обвезниковим органима управљања. Лицем повезаним са обвезником сматра се и оно правно лице у коме, као и код обвезника, иста физичка или правна лица непосредно или посредно учествују у управљању контроли или капиталу. У Републици Србији, обвезник пореза на добит предузећа, дужан је да трансакције са повезаним лицима, посебно прикаже у свом пореском билансу, као и да посебно прикаже вредност тих трансакција, по ценама које би се оствариле на тржишту, таквих или сличних трансакција да се није радило о повезаним лицима(принцип „ван дохвата руке“). Разлика између цене утврђене применом принципа „ван дохвата руке“ и обвезникове трансферне цене укључује се у пореску основицу.

Усклађивање прихода по основу камата „ван дохвата руке“

Усклађивање прихода по основу камата „ван дохвата руке“ врши порески обвезник који се налази у улози повериоца, а који је повезаном лицу одобрио зајам по каматним стопама које су ниже од тржишних, чиме је умањио финансијске приходе. Код потраживања од дужника са статусом повезаног правног лица или кредита који обвезник даје дужнику са

статусом повезаног правног лица, камата и припадајући трошкови који улазе у приходе у пореском билансу не могу бити мањи од оних који би се остварили да је то потраживање уговорено на тржишту.

10.2.2.2. Усклађивање расхода

Постоје одређени расходи у пословању сваког привредног друштва који се могу исказати у билансу успеха, а који се можда по пореском законодавству неке земље неће уопште признати у пореском билансу. Такви расходи се сходно томе, укључују у опорезиву добит и повећавају је. У нашој земљи, према закону о порезу на добит предузећа, на терет расхода у пореском билансу уопште се не признају:

- а) трошкови који се не могу документовати
- б) исправке вредности појединачних потраживања од лица којима се истовремено дугује
- в) поклони и прилози дати политичким организацијама
- г) поклони и други расходи пропаганде који нису документовани или је прималац повезано правно лице
- д) камате због неблаговременог плаћања пореза, доприноса и других дажбина
- ђ) новчане казне и пенали
- е) примања запослених и других лица по основу удела у добити
- ж) трошкови који нису настали у сврху обављања пословне делатности

У Републици Србији, поред горе наведених ставки које се уопште не признају као одбитне у пореском билансу, постоје и бројни пословни расходи који могу бити исказани у билансу успеха неког предузећа а који по закону захтевају усклађивање.

Усклађивање вредности залиха материјала и набавне вредности продате робе

Са становишта утврђивања опорезиве добити, веома је значајно на који начин ће порески обвезник процењивати излаз залиха и продате робе. Материјал и роба се евидентирају по различитим ценама због сукцесивног начина њихове набавке и продаје. У теорији и пракси рачуноводства постоје 4 врсте обрачуна трошкова залиха и то: а) **FIFO**(прва улазна-прва излазна цена, б) **LIFO**(последња улазна, прва излазна цена), в) метода просечне цене и г) метода планске цене. Примена различитих метода може у већој или мањој мери, умањити опорезиву добит, пошто трошкови материјала представљају одбитну ставку приликом утврђивања добити. У Републици Србији, сходно Закону о порезу на добит предузећа, трошкови материјала и набавна вредност продате робе признају се у износима обрачунатим применом методе просечне цене или **FIFO** методе, а разлика која се оствари применом неке друге методе, приписује се опорезивој добити.

Усклађивање обрачунате амортизације

Усклађивање обрачунате амортизације исказане у извештајном билансу, спроводи се зато што се у финансијским извештајима амортизација обрачунава у складу са међународним рачуноводственим стандардима, међународним стандардима финансијског извештавања, одредбама закона који уређују рачуноводство итд., док се у пореском билансу амортизација утврђује на начин прописан законима поједине земље који уређују опорезивање добити предузећа.⁹ Међународни рачуноводствени стандарди¹⁰ са једне стране одобравају примену три методе обрачуна амортизације и то пропорционалну, дегресивну и функционалну, док на пример у нашој земљи Закон о порезу на добит предузећа дозвољава примену само пропорционалне и дегресивне методе. Из тог разлога, да би се добила пореска основица, добит исказана у пореском билансу се увећава за износ амортизације утврђене по рачуноводственим прописима, а умањује за износ амортизације утврђене по пореским прописима. Дакле, формула за утврђивање пореске основице пореза на добит, а по основу корекције за износ амортизација добија се према формули:

$$\begin{array}{l} \text{Пореска основица} \\ \text{пореза на добит} \end{array} = \begin{array}{l} \text{Књиговодствена} \\ \text{Добит} \end{array} + \begin{array}{l} \text{Пореска} \\ \text{амортизација} \end{array} - \begin{array}{l} \text{Пореска} \\ \text{амортизација} \end{array}$$

Искуства земаља у којима се примењују различите методе амортизације за потребе израде финансијских извештаја и пореског биланса показују да се обвезници одлучују да и за потребе књиговодства примењују метод предвиђен пореским прописима, како би избегли дуплирање обрачуна амортизације. Према законодавству Републике Србије, предмет обрачуна пореска амортизације јесу: а) стална средства која обухватају материјална средства чији је век трајања дужи од једне године и чија је појединачна набавна цена у време набавке већа од просечне бруто зараде по запосленом у Републици Србији, утврђене према последњем објављеном податку републичког органа надлежног за послове статистике и б) нематеријална средства. За средства чија је набавна вредност нижа од просечне бруто зараде у Републици Србији, порески прописи не признају трошкове амортизације уколико је привредно друштво у својим пословним књигама обрачунавало и на та средства амортизацију. Осим предмета, потребно је размотрити и основицу за обрачун амортизације. Дакле шта је основица за обрачун амортизације у нашој земљи? То је набавна вредност средства увећана за зависне трошкове набавке и трошкове довођења средстава у

⁹ Према међународним рачуноводственим стандардима, амортизација представља системски распоред отписане вредности неког средства током његовог века употребе. У рачуноводственом смислу, амортизација је трошак или расход који настаје као последица постепеног трошења економске користи садржаних у имовини која се амортизује.

¹⁰ МРС-16 Некретнине, постројења и опрема

стање функционалне приправности¹¹ умањена за преосталу или резидуалну вредност¹². За потребе обрачуна амортизације која се признаје у пореском билансу, у нашој земљи сва средства се сврставају у пет група: Стална средства разврстана у првог групи чине непокретности, и у оквиру ње се амортизација утврђује применом пропорционалне методе на основицу коју чини набавна вредност средстава за свако средство посебно. Набавна вредност по којој је обрачуната вредност амортизације за прву годину коришћења основних средстава примењује се у току целокупног века отписа. Стопа амортизације је **2,5%**. У остале четири групе законом су сврстане поједине категорије сталних средстава¹³, и код свих се амортизација утврђује применом дегресивне методе, при чему основицу обрачуна амортизације чини набавна вредност за прву годину, а за касније године основицу чини неотписана вредност. Примена дегресивне методе је посебна по томе што се пореска амортизација утврђује за сваку групу средстава на укупну вредност средстава из те групе. Према томе, код ових средстава се обрачун средстава води на нивоу групе, а не појединачно као код сталних средстава.

Усклађивање расхода за здравствене, образовне, научне, хуманитарне и верске намене, заштиту човекове средине и спортске намене

Усклађивање расхода за здравствене, образовне, научне, хуманитарне и верске намене, заштиту човекове средине и спортске намене врши се само ако су ови расходи виши од **3,5%** укупних прихода и уколико су извршени преко регистрованих организација. Према томе, према пореским прописима Републике Србије, расходи за ове намене се признају до износа од **3,5%** укупног прихода.

Усклађивање издатака за улагања у области културе

Усклађивање издатака за улагања у области културе врши се само уколико су расходи већи од **1,5%** укупног прихода. Дакле, према пореским прописима, расходи за ове намене се признају само у износу до **1,5%** укупног прихода и морају бити извршена у складу са Правилником о улагањима у области културе који се признају у пореском билансу.

Усклађивање расхода по основу чланарина коморама, савезима и удружењима

Према пореским прописима, расходи по овом основу признају се у пореском билансу само до износа од **0,1%** укупног прихода осим доприноса привредним коморама који су прописани законом о удруживању у привредне коморе и признају се у целокупном износу.

¹¹ трошкови превоза средства, трошкови монтаже и сл.

¹² Преосталу или резидуалну вредност чини процењен износ који би привредно друштво добило уколико би отуђило средство, под условом да је средство на крају свог века трајања.

¹³ За детаље видети Закон о порезу на добит предузећа

Усклађивање расхода за рекламу, пропаганду и репрезентацију

Усклађивање расхода за рекламу, пропаганду и репрезентацију врши се само уколико износ ових расхода прелази висину од 3% укупних прихода. Расходи рекламе и пропаганде се признају као расход у пореском билансу само ако служе посредној и непосредној промоцији пореског обвезника. Реклама у том смислу подразумева активности везане са непосредним информацијама о неком производу који се даје посредством пропагандно-информативног материјала, штампе, интернета и сл. Пропаганда представља давање производа лицима која су непозната, а ради промовисања пословања и производа предузећа. Репрезентација представља издатак по основу угоститељских услуга у ужем смислу (храна и пиће), давање производа пословним партнерима и слично. Напред наведене врсте издатака могу се признати уколико су документовани примаоци и уколико су ови расходи уређени општим актом правног лица.

Усклађивање отписа и исправке вредности појединачних потраживања

Усклађивање отписа и исправке вредности појединачних потраживања врши се уколико порески обвезник изврши отписивање потраживања без испуњавања услова из пореских прописа. У пореском билансу се признаје само отпис вредности појединачних потраживања уколико је од рока њихове наплате прошло 60 дана. У пореском билансу се признаје директно отписивање потраживања (отпис вредности потраживања) али и индиректно отписивање (исправка вредности потраживања). Да би правно лице могло да отпише потраживање, неопходно је да постоји веродостојна документација којом се доказује неуспела наплата потраживања (нпр, одлука суда, одлука у случају стечаја и ликвидације и сл.) Уколико предузеће отпише потраживања која не испуњавају ове услове, вредност отписаних потраживања се укључује у опорезиву добит.

Усклађивање расхода по основу трансферних цена

Усклађивање расхода по основу трансферних цена врши се ради превођења трансферних цена у цене „ван дохвата руке“. Трансферне цене, као што је речено, дакле појављују се у испорукама добара и услуга између повезаних лица. Повезаним лицима сматрају се правна или физичка лица у чијим се односима јавља могућност посредне и непосредне контроле или значајног утицаја на пословне одлуке. Приликом вршења набавки од повезаних лица, разлика између трансферних цена и цена „ван дохвата руке“, тј, тржишно заснованих цена укључује се у опорезиву добит и то само позитивна разлика која проистиче из трансакције међу повезаним лицима.

Усклађивање финансијских расхода

Усклађивање финансијских расхода своди се на корекције расхода по основу камата „ван дохвата руке“. Врши се корекција трансферних цена капитала. Трансферна цена капитала појављује се када предузећа једна другима обострано или једносмерно позајмљују новчана средства. Повезано

предузеће коме се трансферишу средства налази се у улози дужника, а предузеће које позајмљује у улози повериоца. Према пореским прописима само одређени износ камата међу повезаним правним лицима признаје се у пореском билансу.

10.2.2.3. Капитални добици и губици

Посебан третман и начин исказивања у пореском билансу имају капитални добици у губици. Капиталним добитком се сматра приход који обвезник оствари продајом, односно преносом уз накнаду :1)непокретности, 2)права индустријске својине, 3)удела у имовини правних лица и акција и осталих хартија од вредности, осим одговарајућих категорија обвезница. Капитални добитак представља разлику између продајне цене и њене усклађене набавне цене. Наравно, ако је разлика негативна реч је о капиталном губитку. Продајном ценом се сматра уговорена цена, односно тржишна цена коју утврђује порески орган ако је уговорена цена нижа од тржишне. Набавну цену представља цена по којој је обвезник стекао имовину, умањена за износ амортизације. Капитални добитак се укључује у опорезиву добит, уз могуће специфично пребијање с капиталним губицима. Пребијање и преношење пребијања дозвољено је у наредних десет година. Коначно, за утврђивање опорезиве добити од значаја је и исказивање пословних губитака. Наиме, губици остварени из пословних и других трансакција, утврђени у пореском билансу, осим оних из којих произилазе капитални добици и губици, могу се пренети на рачун добити утврђене у годишњем пореском билансу из будућих обрачунских периода, али не дуже од десет година.

10.6.4. Пореска стопа

Стопа пореза на добит предузећа у Србији је пропорционална и једнообразна и износи **10%**. Потребно је рећи да Србија има једну од најнижих номиналних пореских стопа. Ако би се укључили и порески подстицаји који су у Србији релативно значајно заступљени, може се доћи до закључка да Србија има свакако најнижу ефективну пореску стопу пореза на добит предузећа у Европи.

10.6.5. Порески подстицаји

У законодавству Републике Србије, обвезницима су пружени бројни подстицаји ради остваривања циљева економске политике у циљу стимулисања привредног раста, развоја малих и средњих предузећа, концесионих улагања, запошљавања радника и побољшања еколошке ситуације. Порески подстицаји се могу одобравати у виду убрзане амортизације, пореских ослобођења, пореских кредита и подстицаја код улагања.

10.6.5.1. Убрзана амортизација

Убрзана амортизација има изражену тежину међу пореским подстицајима у Републици Србији. Убрзана амортизација се обрачунава по стопама које могу да буду до **25%** више од оних које су прописане за израду пореског биланса, и признаје се за стална средства која служе за: **1)** спречавање загађења ваздуха, воде и земљишта, ублажавања буке, уштеде енергије, пошумљавање, прикупљање и коришћење отпадака као индустријских сировина или енергетских горива, **2)** научно-истраживачки рад и **3)** школовање и обуку кадрова. Убрзана амортизација се признаје и за рачунарску опрему

10.6.5.2. Пореска ослобођења

У закону о порезу на добит предузећа наведена су два пореска ослобођења. Прво се односи на *ослобођење од плаћања недобитне организације* ако оствари вишак прихода над расходима до **300.000** динара, уз испуњавање одређених услова и то: **1)** да не расподељује остварени вишак својим оснивачима, члановима, директорима, запосленима или њима повезаним лицима, **2)** да лична примања која се исплаћују запосленима, директорима и с њима повезаним лицима не прелазе износ двоструког просека за делатност у коју је недобитна организација разврстана, **3)** да не расподељује имовину оснивачима, члановима, директорима, запосленима, или с њима повезаним лицима. Друго ослобођење односи се на *концесиона улагања*. У случају концесионог улагања, концесионар који има регистровано предузеће за обављање концесионе делатности ослобођен је пореза на добит коју оствари до пет година од дана уговореног завршетка концесионог улагања у целини.

10.6.5.3. Порески кредити

Порески кредити као порески подстицај могу се остварити у три случаја. Обвезник који оствари *добит у новооснованој пословној јединици у недовољно развијеном подручју*, има право да му се умањи порез на добит у трајању од две године, сразмерно учешћу тако остварене добити у укупној добити предузећа. Осим тога, право на порески кредит се стиче и уколико се изврши *улагање у основно средство у сопственој регистрованој делатности*. Обвезнику који изврши улагање, признаје се право на порески кредит у висини од **20%** извршеног улагања, с тим што не може бити већи од **50%** обрачунаог пореза у години у којој је извршено улагање. Изузетно, обвезнику који изврши улагање у сопствену делатност, а разврстан је у мало предузеће, признаје се право на порески кредит у висини од **40%** извршеног улагања с тим што не може бити већи од **70%** обрачунаог пореза у години у којој је извршено улагање. Изузетно, пореском обвезнику се признаје право на порески кредит у висини од **80%** улагања извршеног у основна средства под условом да је разврстан у делатности од посебног значаја за

Републике. Поред тога, умањење пореза(порески кредит) признаје се и у случају новог запошљавања.Наиме, порез на добит умањује се за укупан износ исплаћених плата увећаних за припадајуће јавне приходе на терет послодавца новозапосленим радницима и то у трајању од једне пословне године.

10.6.5.4.Подстицаји код улагања

Посебни порески подстицаји дају се за велика улагања у привреду Републике, односно за улагања на подручја од посебног интереса за Републику. Наведена два облика посебних пореских подстицаја су превасходно у функцији привлачења страног капитала и његовог усмеравања ка неразвијеним подручјима Републике. Улагањима у привреду Републике која су већа од **600** милиона динара(на подручју Републике до тада неангажованих средстава), уз истовремено ново запошљавање најмање **100** лица, обвезник стиче право на ослобођење од плаћања пореза на добит у периоду од **10** година, сразмерно учињеном улагању. Уколико пак, обвезник у основна средства подручја од посебног интереса за Републику уложи више од **6** милиона динара и запосли најмање **5** лица која на том подручју имају пребивалиште, има право да у наредних **5** година умањи свој порез на добит сразмерно учињеним улагањима. Уколико нерезидентни обвезник оствари добит пословањем ван територије Републике преко своје сталне пословне јединице, и на ту добит плати порез на добит, има право на порески кредит у висини пореза који је тамо платио, али не више од износа који би платио према прописима Републике.

10.6.6.Групно опорезивање и трансферне цене

У Републици Србији, групно опорезивање допуштено је повезаним предузећима и то под условом да међу њима постоји непосредна или посредна контрола над најмање **75%** акција или удела. Да би се повезана предузећа групно опорезовала, тј, да би се могла извршити пореска консолидација неопходно је поднети захтев за пореско консолидовање. Уколико је одобрен захтев за пореску консолидацију, свако предузеће које је члан групе повезаних предузећа подноси порески биланс, а матично предузеће подноси консолидовани порески биланс. За обрачунати порез по консолидованом билансу, обвезници су појединачна предузећа из групе сразмерно оствареној добити из појединачног пореског биланса. Уколико се предузеће определи за пореско консолидовање, такав његов статус траје најмање **5** година.

10.6.7.Утврђивање и наплата пореза на добит предузећа

Порески обвезник дужан је да у року од **10** дана, од дана истека рока прописаног за подношење финансијских извештаја, тј. до **10.**марта текуће године, надлежној организационој јединици пореске управе поднесе

пореску пријаву (ПДП и ПДН) у којој је обрачунат порез за порески период за који се пријава подноси, као и порески биланс (образац ПБ1, ПБН и ПБН1) за период за који се утврђује порез. Уз пореску пријаву и порески биланс, обвезник је дужан да надлежном пореском органу достави и биланс успеха, биланс стања, извештај о новчаним токовима, извештај о променама на капиталу, као и другу документацију прописану законом. Обвезник током године порез на добит плаћа у виду месечних аконтација, чију висину утврђује на основу пореске пријаве за претходну годину, у којој исказује и податке од значаја за утврђивање висине аконтације у текућој години. Месечна аконтација пореза на добит плаћа се до 15-ог у месецу за претходни месец. Плаћање месечних аконтација у складу са пореском пријавом, врши се од првог дана наредног месеца у односу на месец у коме је пријава поднета. До почетка плаћања месечне аконтације, обвезник у текућој години плаћа месечну аконтацију у висини која одговара месечној аконтацији из последњег месеца претходног пореског периода. Ако је обвезник пореза у виду аконтације платио мање пореза него што је био дужан да плати по обавези обрачунатој у пореској пријави, дужан је да разлику уплати најкасније до подношења пореске пријаве. Уз пореску пријаву порески обвезник је дужан да поднесе доказ о уплати разлике пореза, а ако је обвезник пореза у виду аконтације платио више пореза него што је био дужан да плати по обавези обрачунатој у пореској пријави, више плаћени порези урачунава се као аконтација за наредни период или се обвезнику враћа на његов захтев. *Обвезник пореза који у току године отпочне са обављањем делатности* дужан је да поднесе пореску пријаву у року од 15 дана, од дана уписа у регистар надлежног органа. У пореској пријави овај обвезник даје процену прихода, расхода и добити за ту годину.