

# POREZ NA DOBIT I EVAZIJA POREZA NA DOBIT U ODABRANIM ZEMLJAMA

Kovinić Nikola

**Sažetak:** Porez na dobit je direktni porez koji naplaćuju sve zemlje u svetu, a njegov značaj je veliki jer predstavlja veoma važan izvor javnih prihoda. Plaćanje poreza na dobit realizuje se tako što poreski obveznik podnosi poresku prijavu za određeni poreski period. Sa pojavom poreza dolazi i do pojave poreske evazije koja u značajnoj meri može da oteža finansiranje javnih usluga. Cilj rada je da se prikaže visina poreza na dobit, ali i način njegove naplate u SAD, evropskim OECD zemljama, Republici Hrvatskoj i Republici Srbiji. Takođe, u radu su prikazani i negativni efekti izbegavanja plaćanja ovog poreza od strane poreskih obaveznika u analiziranim zemljama. U radu je korišćen eksplorativni metod i metod klasifikacije kako bi se ukazalo na tekuće trendove poreza na dobit ali i na zastupljenost evazije poreza na dobit. Istraživanjem je zaključeno da se stopa poreza na dobit u analiziranim zemljama u značajnoj meri razlikuje, kao i da postoje razlike u doprinosu ovog poreza ukupnom poreskom prihodu. Takođe, sve analizirane zemlje čine i velike napore u pravcu suzbijanja evazije, koja privredi nanosi velike štete.

**Ključne reči:** porez na dobit / porez na profit / poreski prihodi / zakonita evazija / nezakonita evazija / siva ekonomija.

## UVOD

Porez na dobit predstavlja direktni porez koji se naplaćuje u Sjedinjenim Američkim Državama (SAD), Evropskoj uniji (EU), Republici Hrvatskoj i Republici Srbiji, ali i u ostalim zemljama sveta. Bez obzira na naziv, njegova ekonomska suština je svuda ista i on predstavlja značajan izvor javnih prihoda. Nije pravilo da veći porez na dobit donosi i veći iznos

javnih prihoda. Tokom rada možemo videti kako smanjenje stope poreza na dobit utiče na povećanje javnih prihoda, u nekim od analiziranih zemalja, jer niža stopa poreza pokreće ekonomsku aktivnost. Skoro sve zemlje koje obračunavaju porez na dobit pružaju i brojne poreske podsticaje i olakšice. Poreski podsticaji i olakšice definisani su poreskim zakonima u svim državama sveta.

Odnos poreskih obveznika prema plaćanju poreza na dobit drugačija je vrsta problematike. Činjenica da veliki deo prihoda odlazi na porez na dobit uticala je na poreske obveznike da koriste različite metode kako bi smanjili ove izdatke. U skladu sa tim, načini legalne i nelegalne evazije predstavljaju značajnu temu za razmatranje, kao problema odliva javnih prihoda. Evazija, u bilo kojem obliku, u celom svetu je razlog za veliku zabrinutost zbog direktnog uticaja na državne ciljeve i njenu ekonomsku politiku.

Primarni cilj rada je da se pokaže kretanje poreza na dobit i zastupljenost evazije poreza u analiziranim zemljama. Društveni cilj rada treba da ukaže na značaj poreza na dobit za privredu i društvo jedne zemlje. Jedan od važnih ciljeva ovog istraživanja je i pružanje preporuke za smanjenje evazije poreza na dobit u budućnosti.

Evropske OECD zemlje i SAD predmet su analize ovog rada jer one primenjuju najsavremenije modele oporezivanja privrednih subjekata i imaju najrazvijeniju mrežu poreskih podsticaja i olakšica. Takođe, ove države raspolažu i najsavremenijim metodama za sprečavanje nezakonite evazije poreza. U skladu sa tim bilo je interesantno videti kako i na koji način se vrši obračun poreza na dobit u EU i SAD, ali i kako se one bore sa evazijom poreza na dobit. Republika Hrvatska je članica EU i ona je svoju poresku politiku prilagodila pravilima EU, dok Republika Srbija nije članica EU ali jeste kandidat za pristupanje ovoj zajednici, pa u skladu sa tim ona svoj poreski sistem postepeno prilagođava evropskim propisima.

Prilikom izrade ovog rada postavljena je osnovna hipoteza i posebne hipoteze. Osnovna hipoteza ovog rada glasi: „Stopa poreza na dobit u analiziranim zemljama (EU, SAD, Republika Hrvatska i Republika Srbija) se značajno razlikuje, što može direktno uticati na evaziju poreza na dobit.”

Posebne hipoteze ovog rada glase:

**H1:** „Između evropskih OECD zemalja i SAD država postoje razlike u načinu obračuna ali i učešća poreza na dobit u ukupnim poreskim prihodima.”

**H2:** „Republika Hrvatska i Republika Srbija obračun i naplatu poreza na dobit sprovode u skladu sa poreskim sistemom EU.”

**H3:** „Sve analizirane zemlje preduzimaju čitav set mera kako bi smanjile evaziju poreza na dobit.”

## **METODE ISTRAŽIVANJA**

Eksplorativni metod istraživanja biće korišćen za utvrđivanje tekućih trendova i stanja, odnosno koristiće se odgovarajuća naučna i stručna literatura iz ove oblasti, kao i upotreba različitih elektronskih izvora. Uz pomoć eksplorativnog metoda moći će da se analizira i utvrdi trenutna situacija koja se odnosi na obračun poreza na dobit u analiziranim zemljama. Metod klasifikacije koji će se koristiti u izradi ovog rada služiće da se utvrde razlike, kao i analiziraju trendovi trenutnog obračuna poreza na dobit u analiziranim zemljama, ali i mogućnosti koje se odnose na smanjenje evazije poreza na dobit u budućnosti.

## **DISKUSIJA I REZULTATI**

### **Razlike u obračunu poreza na dobit između EU i SAD**

Pored poreza na dohodak fizičkih lica, kao važan izvor poreskih prihoda je i porez na dobit kompanija. Visina poreza na dobit kompanija se razlikuje između zemalja EU, ali način obračuna ovog poreza je sličan u svim zemljama Evrope. Za obračun poreza na dobit koristi se uobičajena računovodstvena regulativa koja je prihvaćena na teritoriji EU. Prihodi koji proizilaze iz svih izvora, koji uključuju i neposlovne prihode, kao i poslovne prihode ili prihode od trgovanja, se uključuju u osnovicu obračuna poreza. Od prihoda se računovodstveno odbijaju troškovi nastali u sticanju prihoda kao i sredstva potrebna za održavanje imovine kompanije. U svim državama članicama EU postoje određene mere koje imaju efekat korekcije inflacije, a korekcija za inflaciju može biti relevantna za tri aspekta merenja poreske osnovice, i to amortizacija, oporezivanje kapitalnih dobitaka i tretmani zaliha (European Parliament, 1998).

**Tabela 1.** Stopa poreza na dobit u evropskim OECD zemljama u 2022. godini

	Evropske (OECD) zemlje	Kombinovana zakonska stopa poreza na dobit
1.	Portugal	31,5%
2.	Nemačka	29,95%
3.	Francuska	28,4%
4.	Italija	27,8%
5.	Austrija	25%
6.	Belgija	25%
7.	Holandija	25%
8.	Španija	25%
9.	Luksemburg	24,9%
10.	Grčka	24%
11.	Danska	22%
12.	Norveška	22%
13.	Slovačka	21%
14.	Švedska	20,6%
15.	Estonija	20%
16.	Finska	20%
17.	Island	20%
18.	Letonija	20%
19.	Turska	20%
20.	Švajcarska	19,7%
21.	Češka	19%
22.	Poljska	19%
23.	Slovenija	19%
24.	Velika Britanija	19%
25.	Litvanija	15%
26.	Irska	12,5%
27.	Mađarska	9%

Izvor: Autor na osnovu OECD baze podataka

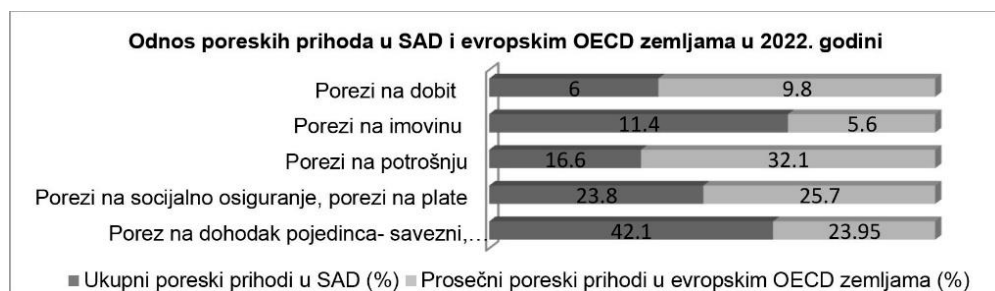
U EU kompanije su u obavezi da plaćaju porez na dobit, a taj iznos prvenstveno zavisi od osnovice poreza na dobit kao i od stope poreza na dobit. Tabele 1 nam pokazuje koliko iznosi stopa poreza na dobit u evropskim zemljama koje pripadaju Organizaciji za ekonomsku saradnju i razvoj (OECD). OECD teži da se postigne što veći privredni rast i zaposlenost, da poveća životni standard stanovništva, da očuva finansijsku ravnotežu a sve to treba da doprinese razvoju svetske privrede. Među evropskim zemljama najveću stopu poreza na dobit

imaju Portugal i Nemačka a najnižu stopu ima Mađarska. Na teritoriji Evrope postoje i tri države koje ne obračunavaju porez na dobit i to su Gernzi, Ostvo Man i Džersi. Prosečna stopa poreza na dobit u EU je 21,7% što predstavlja stopu koja je ispod svetskog proseka, koji je za 2021. godinu iznosio 23,54%. Evidentan evropski trend je pad poreskih stopa na dobit preduzeća, jer je u 2000. godini prosečna stopa iznosila je 32,6% a u 2022. godini prosečna stopa je 21.3% (Bray, 2022).

Na osnovu istraživanja *Tax Foundation*, organizacije za poresku politiku SAD, navodi se da političke i ekonomske razlike između zemalja članica OECD stvaraju razlike u načinu oporezivanja, pri čemu su te razlike znatno manje, dok SAD značajno odstupaju od uobičajene prakse oporezivanja u evropskim OECD zemljama.

Kreatori ekonomskih politika su u obavezi da razmatraju povećanje poreskih prihoda ali prevashodno načina a ne iznosa povećanja. Ovaj element predstavlja prioritet, posebno nakon oporavka od posledica pandemije virusa COVID-19, jer svako dodatno poresko opterećenje, nakon gubitaka ostvarenih u pandemiji, može izazvati kolaps privrede i dovesti do nemogućnosti naplate poreza na dobit kompanija. Na osnovu sledećeg grafikona možemo videti iz kojih poreskih izvora Vlada SAD dolazi do najviše sredstava i na šta posebno stavlja akcenat prilikom oporezivanja svog stanovništva, imajući u obzir da stopa poreza na dobit iznosi 21% (Tax Foundation, 2022).

**Grafikon 1.** Komparativni prikaz poreskih prihoda u SAD i evropskim OECD zemljama



Izvor: Autor na osnovu podatka Tax Foundation.

Za razliku od evropskih OECD zemalja, u kojima porez na dobit predstavlja glavni izvor javnih prihoda, u SAD situacija je drugačija i one akcenat stavljaju na porez na dohodak pojedinaca i porez na imovinu. U SAD porezom na dohodak pojedinaca prikuplja se 42,1% poreskih prihoda, dok se u evropskim OECD zemljama ovim porezom prikuplja 23,95%. Razlika između SAD i evropskih OECD zemalja po osnovu prikupljanja ovog poreza je 18,2%. Po osnovu poreza na dobit SAD ostvaruju svega 6% poreskih prihoda, dok evropske OECD zemlje ostvaruju 9,8% poreskih prihoda. SAD preferiraju porez na imovinu, koji čini 11,4% ukupnih prihoda od poreza, dok evropske OECD zemlje po ovom osnovu ostvaruju 5,6% poreskih prihoda.

Sa druge strane, evropske OECD zemlje se više oslanjaju na porez na potrošnju dobara i usluga, koji iznosi 32,1% ukupnih poreskih prihoda, dok se SAD manje oslanjaju na ove poreske prihode, i njihov procenat u ukupnom oporezivanju iznosi 16,6%. Razlog za ovoliku razliku u poreskim prihodima na osnovu ove stavke je naplata PDV-a, odnosno poreza na dodatu vrednost. Ovaj porez se u SAD ne naplaćuje na isti način kao u evropskim OCDE zemljama. Lokalne i državne stope poreza u SAD su relativno niske i obračunavaju se na drugačijoj poreskoj osnovi.

Države određuju različite nivoe vlasti na kojima se vrši prikupljanje poreza. U SAD i nekim evropskim OECD zemljama decentralizovana je politička struktura u kojoj Vlada igra važnu ulogu u prikupljanju poreza. Više od polovine poreskih prihoda u SAD prikuplja se na državnom i lokalnom nivou. Možemo zaključiti da je kombinacija poreza u svakoj državi različita i zavisi od različitih faktora koji su obično uslovljeni ekonomskom situacijom i političkim ciljevima države i Vlade. Iskustva naplate poreza pokazuju da su porezi zasnovani na potrošnji efikasniji izvor poreskih prihoda jer stvaraju manju ekonomsku štetu od poreza na dohodak.

Pet evropskih zemalja (Italija, Holandija, Francuska, Nemačka i Španija) pokrenulo je ideju da porez na dobit bude 15% od 2023. godine. Da bi se to realizovalo potrebno je saglasnost da daju sve zemlje EU, što to za sada nije slučaj. Od svih evropskih zemalja Mađarska se najviše protivi sprovođenju ove inicijative. Kao jedan od razloga navodi se iznos od 7,2 milijarde evra subvencija, koji je ovoj zemlji blokiran, zbog nedovoljne borbe sa korupcijom. Pokretači ove inicijative smatraju da bi uvođenje

ove poreske stope smanjilo procenat utaje poreza i doprinelo da države povećaju procenat naplate poreza po ovom osnovu.

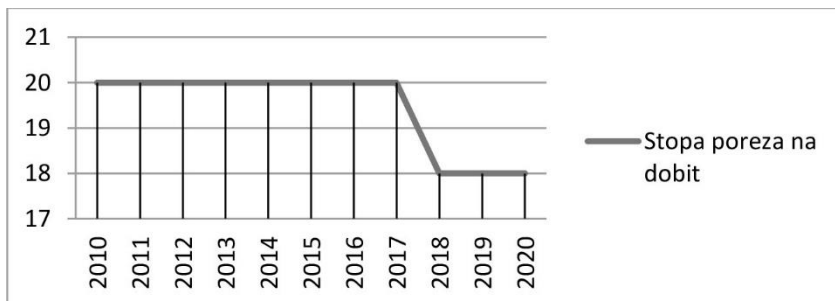
Postavljena hipoteza „Između evropskih OECD zemalja i SAD država postoje razlike u načinu obračuna ali i učešća poreza na dobit u ukupnim poreskim prihodima” **se pokazala kao tačna.**

## **Obračun poreza na dobit u Republici Hrvatskoj i Republici Srbiji**

Poreski sistem Republike Hrvatske, kao članice evropske zajednice, usklađen je sa poreskim sistemom EU. Porez na dobit koji se naplaćuje u Republici Hrvatskoj naplaćuje se i u drugim evropskim zemljama samo što se on pojavljuje pod drugim nazivom. Često se ovaj porez u evropskim zemljama naziva porez na dobitak i porez na dobitak korporacija ali i porez na profit i porez na dohodak pravnih lica. Poreska uprava Republike Hrvatske kaže da je poreski obveznik, poreza na dobit, rezident Republike Hrvatske koji delatnost obavlja samostalno i trajno radi ostvarivanja dobiti, dohotka ili drugih koristi (Zakon o porezu na dobit, čl. 2).

Dobit predstavlja polaznu veličinu kada se utvrđuje osnovica poreza na dobit za poslovnu godinu. Dobit se izračunava kao razlika između prihoda i rashoda. Propisivanjem prihoda i rashoda znatno je jednostavnije utvrđivanje osnovice poreza (Zlatarić, 2021). U Republici Hrvatskoj osnovica za plaćanje poreza na dobit utvrđuje se prema računovodstvenim propisima, kao razlika prihoda i rashoda pre obračuna poreza na dobit, uvećana ili umanjena prema odredbama Zakona o porezu na dobit (Ministarstvo finansija, 2022).

**Grafikon 2.** *Stopa poreza na dobit u Republici Hrvatskoj za period od 2010. godine do 2020. godine*



Izvor: Autor na osnovu podataka Trading Economy

Grafikon 2 nam pokazuje da je stopa poreza na dobit, u periodu od 2010. do 2017. godine, iznosila 20%, dok je od 2018. do 2020. godine ona iznosila 18%. Početkom 2021. godine dolazi do izmena u Zakonu o porezu na dobit, što možemo videti u sledećoj tabeli (Tabela 2).

**Tabela 2.** *Izmenе Zakona o porezu na dobit u Republici Hrvatskoj*

Redni broj	Vrste poreza	Stara stopa	Nova stopa
1.	Porez na dobit	12% do 7.500.000,00 KN prihoda	10% do 7.500.000,00 KN prihoda
		18% iznad 7.500.000,00 KN prihoda	18% iznad 7.500.000,00 KN prihoda
2.	Porez po odbitku pri isplati dividendi i udela u dobitku inozemnim osobama koje nisu fizičke osobe	12%	10%
3.	Porez po odbitku na naknade za nastupe inozemnih izvođača	15%	10%

Izvor: Zlatarić, (2021, str. 22).

Ukoliko kompanija ostvari prihod od 7.500.000,00 kuna, prema novim izmenama, platiće porez od 10%, a ukoliko prihod premaši iznos od 7.500.000,00 kuna kompanija je u obavezi da plati porez od 18%. Do poslednje izmene Zakona o porezu na dobit došlo je za vreme pandemije virusa COVID-19, kada je promet u celom svetu u značajnoj meri opao i kada su sve zemlje pokušavale da postanu konkurentnije i privlačnije za strane investitore ali i da zadrže sopstvene stručnjake i visoko obrazovane kadrove. Takav cilj, prilikom sprovedenih izmena, imala je i Republika Hrvatska.

Stopa poreza na dobit po odbitku iznosi 15%, osim za dividende i udele u dobiti gde stopa poreza na dobit iznosi 10%. Kada se naknade plaćaju osobama koje sedište ili mesto centralne uprave imaju u državama EU, koje se nalaze na popisu nekooperativnih jurisdikcija u poreske svrhe a sa kojima Republika Hrvatska ne primenjuje ugovor o izbegavanju dvostrukog oporezivanja, porez na dobit se plaća po stopi od 20% (Ministarstvo finansija, 2020).



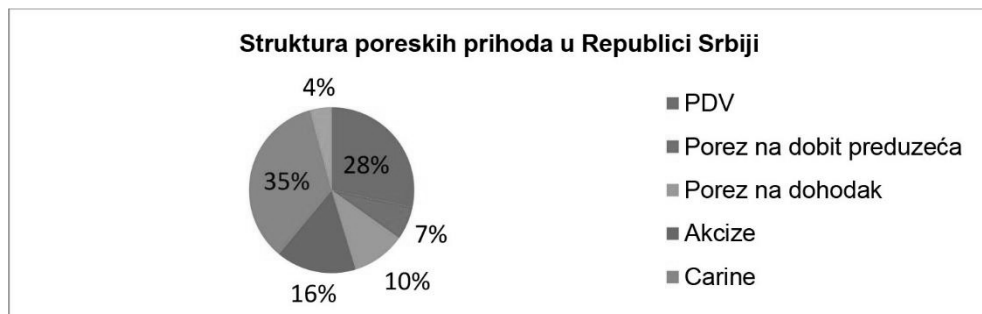
U decembru 2022. godine, Vlada Republike Hrvatske donela je Zakon o porezu na ekstraprofit po kome bi hrvatske kompanije koje su u prethodnoj godini ostvarile prihod veći od 39,79 miliona evra, a dobit im je za 20% veća od četvorogodišnjeg proseka, bile u obavezi da plate dodatni porez na dobit po stopi od 33%. To podrazumeva da kompanije moraju platiti porez na dobit od 18%, a na ostvareni „ekstraprofit“ platiti i dodatni porez od 33% (Spasić, 2022).

Istraživanja pokazuju da bi na ovaj način moglo da se prikupi dodatnih 2 milijarde kuna koje bi prvenstveno bile iskorišćene za pomoć građanima. Uvođenje poreza na ekstraprofit pogodice ponajviše prerađivačku industriju, trgovinu, finansijsku industriju, ali i građevinarstvo i naftnu industriju. U svojoj biti ovaj porez treba da dovede do toga da oni koji imaju više pomognu onima koji imaju manje.

Republika Srbija nije članica Evropske unije ali jeste kandidat za pristupanje ovoj zajednici, pa u skladu sa tim ona svoj poreski sistem postepeno prilagođava evropskim propisima. U Republici Srbiji pravna lica su u obavezi da plaćaju porez na dobit koji iznosi 15%.

Ova poreska stopa spada u niže poreske stope u Evropi, što čini Republiku Srbiju konkurentnijom u odnosu na veliki broj drugih evropskih zemalja. Porez na dobit, pored PDV i akciza, spada u ključne izvore javnih prihoda.

**Grafikon 3.** *Struktura poreskih prihoda u Republici Srbiji u 2019. godini*



Izvor: Autor na osnovu podataka Biltena Ministarstva finansija

Na grafikonu 3 možemo videti da je Republika Srbija po osnovu poreza na dobit, 2019. godine, ostvarila 126,7 milijardi dinara, što čini 7% ukupnih poreskih prihoda. Ovaj iznos je tokom pandemije virusa COVID-19 opao zbog pada ekonomske aktivnosti, koji je pogodio sve zemlje sveta, pa tako i Republiku Srbiju.

Porez na dobit u Republici Srbiji plaćaju i rezidenti i nerezidenti, a osnovicu za plaćanje poreza na dobit čini oporeziva dobit. Oporeziva dobit utvrđuje se u poreskom bilansu, usklađivanjem dobiti obveznika iskazane u bilansu uspeha. On se sačinjava u skladu sa međunarodnim računovodstvenim standardima (MRS) kao i sa međunarodnim standardima finansijskog izveštavanja (MSFI). Njegovo usklađivanje moguće je i prema međunarodnom standardu finansijskog izveštavanja za mala i srednja pravna lica (MSFI za MSP). Porez na dobit, na osnovu navedenog, izračunava se usklađivanjem računovodstvene dobiti iz bilansa uspeha, koji je pripremljen u skladu sa međunarodnim standardima, sa nepriznatim troškovima i neoporezivim prihodima (DMK Tax & Finance, 2020). U troškove koji nisu priznati u poreske svrhe spadaju: troškovi reklame i propagande koji su veći od 5% ukupnih prihoda, troškovi koji se ne mogu dokumentovati, troškovi koji nisu povezani sa obavljanjem delatnosti, troškovi za naučne, verske i kulturne svrhe koji prevazilaze 3,5%. U troškove koji su priznati u poreske svrhe spadaju: obračunate ali neisplaćene naknade za odlazak u penziju i prestanak radnog odnosa, kao i rezervisanja za izdate garancije i ostala obezbeđenja (DMK Tax & Finance, 2020).

Poslovna godina predstavlja poreski period u kome se obračunava porez na dobit. Poslovna godina je kalendarska godina, osim u slučaju kada dođe do osnivanja privrednog subjekta u toku godine, kao i u situacijama ako dođe do gašenja privrednog subjekta tokom godine ili pak pokretanja stečajnog postupka ili likvidacije. U Republici Srbiji porez na dobit su u obavezi da plaćaju akcionarska društva, ortačka društva, komanditna društva, društva sa ograničenom odgovornošću kao i javna preduzeća i druga preduzeća koja ostvaruju prihode prodajom proizvoda na tržištu ili pak vršenjem usluga za određenu naknadu. Možemo zaključiti da su ovaj porez u obavezi da plaćaju kako društva lica tako i društva kapitala. Uvođenjem jednake poreske stope koju će plaćati sva preduzeća, bez obzira kako su organizovana, smanjiće se procenat preduzeća koja izbegavaju plaćanje poreza jer više

neće biti motivisana promenom oblika poslovanja da bi ostvarili poreske uštede.

**Tabela 3.** Učešće poreza na dobit u ukupnim poreskim prihodima u analiziranim zemljama za 2022. godinu

Analizirane zemlje	Učešće poreza na dobit u ukupnim poreskim prihodima (%)
Evropske OECD zemlje	9,8%
SAD	6%
Republika Srbija	5,56%
Republika Hrvatska	5,1%

Izvor: Autor na osnovu dostupnih podataka

Tabela 3 nam pokazuje da se učešće poreza na dobit u ukupnim poreskim prihodima u značajnoj meri razlikuje u analiziranim zemljama. Reč je o periodu kada je pandemija virusa COVID-19 već bila u svojoj poodmakloj fazi. Učešće poreza na dobit u ukupnim poreskim prihodima beleži mnogo bolje rezultate pre pandemije virusa COVID-19 imajući u vidu sve posledice koje je pandemija sa sobom donela.

Postavljena hipoteza „Republika Hrvatska i Republika Srbija obračun i naplatu poreza na dobit sprovode u skladu sa poreskim sistemom EU” se **pokazala kao tačna.**

### Evazija poreza na dobit u analiziranim zemljama

Sa pojavom poreza dolazi i do pojave poreske evazije koja u poreskoj terminologiji označava različite načine izbegavanja plaćanja poreza (Šipovac, Vesić i Đukić, 2013). Izbegavanje plaćanja poreza danas je veoma rasprostranjeno tako da niko ne može zanemariti ovaj problem. Često se kaže da su porezi i evazija neodvojivi kao čovek i njegova senka (Tixer, 1981). Poreska evazija može se podeliti na zakonitu (dozvoljenu) evaziju i nezakonitu (nedozvoljenu) evaziju. Pod zakonitom evazijom podrazumeva se korišćenje poreskih podsticaja i olakšica ali i korišćenje nedoslednosti ili praznina u poreskim zakonima. Sa druge strane, pod nezakonitom evazijom podrazumeva se korišćenje metoda izbegavanja plaćanja poreza koje su u suprotnosti sa zakonom. Kada govorimo o vrsti poreza čije se plaćanje izbegava, nezakonita poreska evazija može se podeliti na poresku utaju (defraudaciju) i krijumčarenje (kontrabandu)

(Šipovac, Vesić i Đukić, 2013). Kod neposrednih poreza – poreza na dohodak, poreza na nepokretnosti i doprinosa za socijalno osiguranje češća je poreska utaja (defraudacija), a kod posrednih poreza – poreza na dodatu vrednost, akciza i carina češće je krijumčarenje (kontrabanda) kao način utaje poreza (Šipovac, Vesić i Đukić, 2013).

U SAD evazija poreza na dobit je prisutna i to u velikoj meri. Vlada ulaže velike napore kako bi taj procenat smanjila što je moguće više. U SAD izbegavanje plaćanja poreza na dobit ima tretman saveznog zločina. Najčešći oblik izbegavanja plaćanja ovog poreza je podnošenje lažne poreske prijave u kojoj se povećavaju rashodi a umanjuju prihodi. Prema procenama iz 2020. godine 55 američkih kompanija nije platilo porez, uprkos tome što su ostvarile ogroman profit i 3,5 milijardi dolara poreskog popusta. Polovina od ovog broja kompanija nije platilo porez u prethodne tri godine a među njima su *Nike, Inc. (NIKE)*, *FedEx, Corp. i Salesforce, Inc.*

Korporacije su postale izuzetno inovativne u pronalaženju načina da plate manji porez. Bogati su posebno dobro opremljeni da iskoriste slabosti u bilo kojoj fazi procesa izvršenja jer imaju pristup pravnim i finansijskim posrednicima koji mogu da osmisle sofisticirane šeme za smanjenje njihovih poreskih opterećenja, maskiranjem utaje unutar složenih poslovnih subjekata i/ili ofšor struktura. *Offshoring Profits* (ofšor profit) je profit koji korporacije ostvaruju prebacivanjem profita iz SAD u zemlje sa nižim poreskim stopama. Korporativni profit 2019. godine prijavljen na Bermudskim ostrvima bio je četiri puta veći od godišnjeg BDP ove ostrvske zemlje. Sklanjanje profita se može postići prebacivanjem intelektualne svojine na podružnicu u poreskom raj u naplatom od američkih korporativnih filijala. Prebacivanje dobiti u zemlje sa nižim porezima smanjilo je oporezivi prihod prijavljen u SAD za 300 milijardi dolara godišnje, procenio je Kongresni ured za budžet 2018. godine. Kongres, da bi sprečio odliv poreza na dobit, nametnuo je dva nova poreza na zarade američkih multinacionalnih kompanija u inostranstvu. Globalni nematerijalni prihod tih kompanija sa niskim porezom definisan kao prihod u inostranstvu koji prelazi 10% prinosa na materijalnu imovinu u inostranstvu bez amortizacije, sada podleže američkom oporezivanju po stopi od 10,5%, a predviđa se da će porasti na 13,125% u 2026. godini (Gray, 2018).

Vid legalne evazije u SAD je ubrzana amortizacija koja omogućava kompanijama kada steknu kapitalna sredstva, kao što su zgrade ili oprema, da mogu da odbiju svoj trošak amortizacije od dobiti tokom perioda za koji se smatra da predstavlja korisni vek trajanja tih sredstava. Ubrzana amortizacija omogućava kompaniji da brže otpiše više troškova pa ima veći odbitak unapred od oporezivog prihoda. Kongres procenjuje da je ubrzana amortizacija opreme kompanijama uštedela više od 130 milijardi dolara federalnih poreza između 2020. i 2023. godine. Poreski krediti pripadaju kategoriji legalnih evazija i u SAD je duga lista takvih olakšica za kompanije. U legalnu evaziju ubrajaju se i odbici za berzanske opcije zaposlenih (Investopedia, 2023).

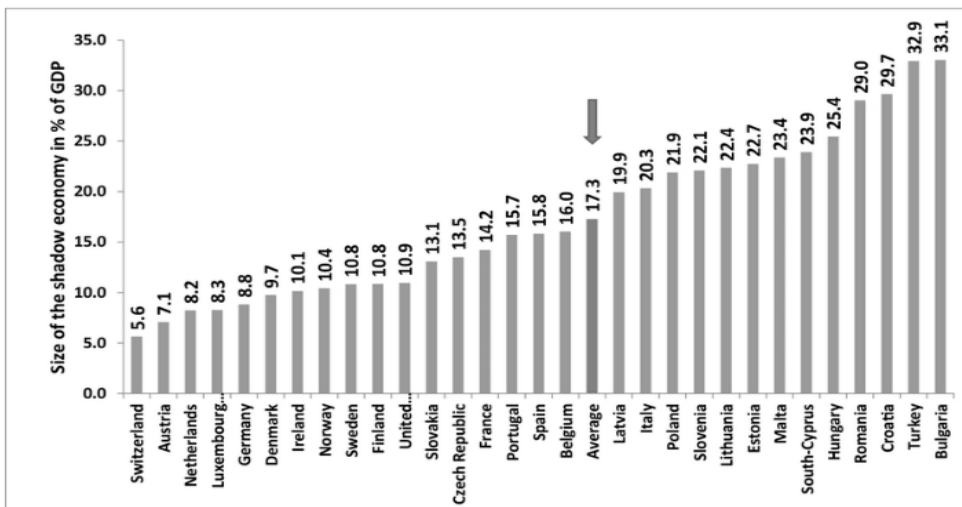
Kongres SAD doneo je poreski zakon koji definiše poreske obaveze i kazne za evaziju poreza na dobit. Slabosti sistema u sprovođenju mogu dovesti do gubitka značajnog poreskog prihoda i stvoriti pravne sive zone koje otežavaju revizije. Da bi se uhvatili u koštac sa ovim problemom, Zakonom o smanjenju inflacije iz 2022. godine, obezbeđeno je oko 80 milijardi dolara Poreskoj upravi za veću kontrolu, primenu i naplatu poreza.

Slična situacija sa evazijom poreza na dobit je i u Republici Srbiji, pa se čine konstantni naponi u njenom suzbijanju. Procena je da se između jedne petine i jedne trećine privredne aktivnosti odvija van poreskog sistema i pored sistemskih mera od strane države u suzbijanju sive ekonomije. Siva ekonomija čini 30% BDP-a što je gubitak oko 15 milijardi evra na godišnjem nivou. Na ovako visok procenat sive ekonomije uticala je i pandemija virusa COVID-19 kao i u svim zemljama sveta. Pandemija je dovela do pada ekonomske aktivnosti sa jedne strane ali i do preduzimanja dozvoljenih i nedozvoljenih aktivnosti od strane poslodavaca da smanje iznos poreza na dobit koji plaćaju državi.

Republika Srbija zakonskom regulativom klasifikuje krivična dela sa kaznenim merama za nelegalnu evaziju ali tu se ne završavaju mere borbe protiv sive ekonomije. Takođe, Republika Srbija preduzima i čitav set mera kako bi podigla poreski moral i kako bi svi subjekti privrede uvideli značaj plaćanja poreza na dobit. Zakonima su regulisane obaveze poslovnog subjekta o načinu vođenja poslovne dokumentacije kao i evidentiranju svake promene u poslovnoj dokumentaciji. Predmet kontrole upravo predstavlja dokumentacija koju poreski obveznici uništavaju, oštećuju, falsifikuju. Poreski inspektori se suočavaju sa situacijama u kojima se mora sprečiti uništavanje dokumentacije pa je čest slučaj privremene zaplene.

Proverama i revizijama poslovnih knjiga država pokušava da kontroliše tačnost obračunatih poreza na dobit. U Republici Srbiji takođe posluje veliki broj multinacionalnih kompanija a i domaće kompanije rade u inostranstvu i sve koriste legalnu evaziju, pa je velika obaveza poreskih organa utvrđivanje ispravnosti poreskih prijava u oblasti poreza na dobit.

**Grafikon 4.** Veličina sive ekonomije u evropskim zemljama u 2022. godini izražena u procentima BDP-a



Izvor: Schneider, F. (2022, p. 307).

U okviru Evropske unije donete su Direktive protiv izbegavanja plaćanja poreza i Direktive o administrativnoj saradnji kojima se države članice obavezuju da će u okviru svog zakonodavstva implementirati zakone o porezima (European Commission, 2012). Tokom 2012. godine donet je Akcioni plan za borbu protiv utaja i izbegavanja plaćanja poreza koji je pored nekih manjih izmena i dalje na snazi. Osnovano je i niz stručnih grupa a na nivou Saveta ministara, osnovana je Grupa za kodeks ponašanja o oporezivanju poslovanja, u kojoj zemlje EU međusobno procenjuju poreske režime kako bi identifikovale štetne poreske mere. Ova Grupa sprovodi obavezu država članica da ukinu postojeće štetne mere i da se uzdrže od uvođenja novih štetnih mera. Formirana je i

Grupa za poresku politiku gde predstavnici ministarstva finansija EU raspravljaju o pitanjima kao što su dvostruko oporezivanje i izbegavanje poreza. Osnovane su i grupe u kojima su i predstavnici biznisa kako bi razgovarali o tome kako poboljšati funkcionisanje poreskih sistema u praksi. Putem IT i drugih sredstava, EU omogućava saradnju i razmenu informacija među svojim državama članicama o svim vrstama poreza.

Na osnovu grafikona može se videti da siva ekonomija u EU prosečno iznosi 17,3% BDP, što predstavlja zavidan rezultat, ako uzmemo u obzir da se u nekim delovima sveta siva ekonomija kreće 35% BDP pa čak i više. Do ovako zavidnog rezultata došlo se zahvaljujući svim merama koje su zemlje EU primenile u pravcu smanjenja izbegavanja plaćanja poreza. Takođe, sve zemlje sveta tokom 2021. godine donele su i čitav set mera u pravcu smanjenja negativnih posledica pandemije virusa COVID-19 koje su uticale i na smanjenje sive ekonomije.

Postavljena hipoteza „Sve analizirane zemlje preduzimaju čitav set mera kako bi smanjile evaziju poreza na dobit“ **se pokazala kao tačna.**

## **Sprečavanje evazije poreza na dobit u budućnosti**

Štetni efekti evazije poreza na dobit koji su predstavljeni u prethodnom poglavlju značajno utiču na državu i njeno društvo. U skladu sa tim u interesu svake države je očuvanje sopstvenog ekonomskog sistema i zaštita javnih prihoda pa je razumljiva konstantna borba i naponi sa prisutnom evazijom. Nažalost, praksa pokazuje da je sposobnost poreskih rezidenata daleko veća i brža od poreskih organa pa je utaja svakodnevna pojava. Na globalnom nivou države ulažu velike napore i razgranavaju saradnju različitim sporazumima i ugovorima kako bi se stalo na put sivoj ekonomiji, odlivu novca i smanjenju javnih prihoda koji u svakoj državi pogađaju najugroženije kategorije. Čest je primer izmene propisa kako bi se dobio pravičan sistem oporezivanja privrede i kompanija uz saglasnost predstavnika biznisa.

Sama činjenica da evazija poreza može u značajnoj meri da naškodi ekonomskom sistemu jedne zemlje, dovela je do toga da države moraju sebe da zaštite u krivično-pravnom sistemu. Neodgovorno ponašanje poreskih obveznika se kvalifikuje kao privredni prestup ili prekršaj. Zakonom o poreskom postupku i poreskoj administraciji jasno su klasifikovana krivična dela i mere zaštite javnih prihoda. Preventivno

delovanje poreskih organa je takođe način suzbijanja evazije, i ono se ogleda u detektovanju novih oblika utaje poreza. Preporuka je pooštavanje kaznene politike i povećanje kazni koje su mnogo veće od iznosa utaje poreza, što bi u određenom procentu smanjilo evaziju. Težnja da se apeluje na poreski moral obveznika nije naišla na plodno tlo u Republici Srbiji i retke su edukacije koje bi za cilj imale vaspitanje poreskih obveznika u oblasti poreskog morala.

Da bi sprečile utaju u inostranstvu, Vlade su u proteklih 15 godina učvrstile međunarodnu saradnju u pravcu poreske politike, tražeći informacije od ošor finansijskih institucija. Ovi naponi su postigli određeni napredak, ali neki bogati poreski obveznici mogu izbeći ovu kontrolu, restrukturiranjem svojih portfelja i preraspodelom bogatstva između jurisdikcija (Washington Center for Equitable Growth, 2022).

Republika Srbija, kao i većina zemalja EU, potpisala je sa SAD brojne sporazume koji imaju za cilj da smanje procenat utaje poreza. Ovi sporazumi treba da obezbede i usklađivanje poreskih propisa na međunarodnom nivou primenom FATKA (*The Foreign Account Tax Compliance Act*) propisa. Potpisivanje ovih sporazuma dovešće i do smanjenja evazije poreza na dobit jer kompanijama neće biti lako da sele profit tamo gde je stopa poreza na dobit niža.

Koliko je važno sprečiti evaziju poreza na dobit pokazuje i činjenica da bi se sa godišnjim utajenim porezom moglo izvršiti vakcinisanje cele svetske populacije od virusa COVID-19, i to čak tri puta, ili da bi to bilo dovoljno sredstava da se isplate plate za 18 miliona medicinskih sestara na godišnjem nivou. Na kraju važno je napomenuti da je evaziju poreza nemoguće u potpunosti iskoreniti ali je, primenom odgovarajućih mera, moguće spustiti na prihvatljiv nivo. Samo one države koje se ozbiljno posvete ovom problemu moći će da ostvare ekonomski prosperitet.

## ZAKLJUČAK

Na osnovu sprovedene analize mogli smo videti koliki je značaj poreza na dobit u EU, SAD, Republici Hrvatskoj i Republici Srbiji. Između Evropske unije i SAD postoje razlike u načinu obračuna poreza na dobit ali i u značaju ovog poreza u pogledu prihoda koji donosi. Republika Hrvatska je članica Evropske unije i ona je svoju poresku regulativu prilagodila EU,



dok je Republika Srbija kandidat za priključivanje i ona postepeno prilagođava svoju poresku politiku ovoj zajednici. Takođe, u radu se može videti da između zemalja EU postoje razlike u visini stope poreza na dobit, ali i da postoji trend konstantnog smanjenja stope, gde je prosečna stopa 2022. godine iznosila 21,3%. Sve analizirane zemlje detaljno sprovode poresko planiranje kako bi smanjile poreske obaveze ali na legalan način ne kršeći poreske propise. Globalni problem, ekonomskih sistema država, predstavlja evazija poreza na dobit. Smanjenje iznosa javnih prihoda, slabljenje kvaliteta javnih usluga u oblasti zdravstva, školstva kao i prevaljivanje tereta na uredne poreske rezidente su posledice evazije. Vlade su u okviru poreskih sistema planirale korišćenje legalne evazije, odnosno neplaćanje poreza na dobit uz obavezu plasiranja tih sredstava u namene zapošljavanja ili investiranja. Na taj način, svesno odricanje od dela prihoda na dobit, državi omogućava naknadne prihode od drugih vrsta poreza. Kompanije koriste mogućnosti legalne evazije, ali činjenica je da se za porez na dobit izdvaja mnogo sredstava iz profita. Želja za zadržavanjem tih sredstava uvodi kompanije u nelegalnu evaziju. U eri digitalizacije i globalizacije ovaj problem se ne može zadržati na nivou granica jedne zemlje. Države ulažu velike resurse u suzbijanju evazije poreza na dobit, jer jedino na taj način mogu obezbediti sredstva koja su neophodna za finansiranje javnih funkcija.

Preporuka za smanjenje evazije poreza na dobit je pooštavanje kaznene politike, stalno identifikovanje novih modela utaje ali i potpisivanje različitih sporazuma o razmeni informacija o evaziji. One države koje se ozbiljno posvete ovom problemu, u savremenom društvu, ostvariće ekonomski napredak.

Na osnovu izvršene analize i dobijenih rezultata možemo **potvrditi** prvu posebnu (H1) hipotezu u evropskim OECD zemljama i SAD. Takođe, na osnovu izvršene analize možemo **potvrditi** i drugu posebnu (H2) hipotezu u Republici Hrvatskoj i Republici Srbiji. Istraživanjem smo **potvrdili** i treću posebnu (H3) hipotezu. Na osnovu ove tri potvrđene posebne hipoteze možemo **potvrditi** osnovnu hipotezu istraživanja koja glasi: „Stopa poreza na dobit u analiziranim zemljama (EU, SAD, Republika Hrvatska i Republika Srbija) se značajno razlikuje, što može direktno uticati na evaziju poreza na dobit.” Zaključujemo da smo istraživanjem **potvrdili osnovnu hipotezu i posebne hipoteze**.

## LITERATURA

1. Bray, S. (2022). *Corporate Income Tax Rates in Europe, USA*, Tax Foundation.
2. European Parliament (1998, Decembar 01), Tax Competition In The European Union: ECON – 105, Part II. Taxes on labor, on savings and on corporations, Preuzeto sa: [https://www.europarl.europa.eu/workingpapers/econ/105/part2c\\_en.htm](https://www.europarl.europa.eu/workingpapers/econ/105/part2c_en.htm).
3. Tax Foundation (2022, Septembar 27), Combined Federal and State Corporate Income Tax Rates in 2022, Preuzeto sa: <https://taxfoundation.org/combined-federal-state-corporate-tax-rates-2022/>.
4. Zakon o porezu na dobit, pročišćeni tekst zakona, Republika Hrvatska, (NN 177/04, 90/05, 57/06, 146/08, 80/10, 22/12, 148/13, 143/14, 50/16, 115/16, 106/18, 121/19, 32/20, 138/20, 114/22).
5. Zlatarić, K. (2021). *Porez na dobit u Republici Hrvatskoj*, Karlovac, Veleučilište u Karlovcu, Karlovac, 23.
6. Ministarstvo Finansija (2020, Decembar 05), Porez na dobit – Poreski obveznik, Poreska Uprava Republike Hrvatske, Preuzeto sa: [https://www.porezna-uprava.hr/HR\\_porezni\\_sustav/Stranice/porez\\_na\\_dobit.aspx](https://www.porezna-uprava.hr/HR_porezni_sustav/Stranice/porez_na_dobit.aspx).
7. Trading Economy (2023, Januar 15), Croatia Corporate Tax Rate – Stopa poreza na dobit u Republici Hrvatskoj, Preuzeto sa: <https://tradingeconomics.com/croatia/corporate-tax-rate>.
8. Spasić, V. (2022, Novembar 23), Slovenija i Hrvatska uvode porez na ekstraprofit za energetske kompanije, Balkan Green: Energy News, Preuzeto sa: <https://balkangreenenergynews.com/rs/slovenija-i-hrvatska-uvode-porez-na-ekstraprofit-za-energetske-kompanije>.
9. Zakon o porezu na dobit ("Sl. novine FBiH", br. 15/2016 i 15/2020).
10. Zakon o porezu na dobit Republike Srpske ("Službeni glasnik Republike Srpske", br. 94/2015, 1/2017 i 58/2019).
11. Zakon o porezu na dobit pravnih lica ("Sl. glasnik RS", br. 25/2001, 80/2002, 80/2002 - dr. zakon, 43/2003, 84/2004, 18/2010, 101/2011, 119/2012, 47/2013, 108/2013, 68/2014 - dr. zakon,

- 142/2014, 91/2015 - autentično tumačenje, 112/2015, 113/2017, 95/2018, 86/2019, 153/2020 i 118/2021).
12. DMK Tax & Finance (2020, Oktobar 10), Porez na dobit pravnih lica u Srbiji, Preuzeto sa: <https://www.dmk.rs/sr/article/porez-na-dobit-pravnih-lica-u-srbiji/30>.
  13. Gray, G. (2018). *Global Intangible Low-Taxed Income Taxation – A Primer*, USA, AAF, 2.
  14. Investopedia (2023, Februar 07), How Large Corporations Avoid Paying Taxes, Preuzeto sa: <https://www.investopedia.com/financial-edge/0512/how-large-corporations-get-around-paying-less-in-taxes.aspx>.
  15. European Commission (2012, Maj 11), Taxation and Customs Union: Role of the EU, Preuzeto sa: [https://taxation-customs.ec.europa.eu/role-eu\\_en](https://taxation-customs.ec.europa.eu/role-eu_en).
  16. Schneider, F. (2022). New COVID-related results for estimating the shadow economy in the global economy in 2021 and 2022. *International Economics and Economic Policy*, 19 (2), 299–313.
  17. Šipovac, R., Vesić, S. i Đukić, D. (2013). Porez na dobit i mogućnosti ugaje, *Pravo - teorija i praksa*. 30 (7–9), 75–89.
  18. Washington Center for Equitable Growth (2022, Decembar 20), Fighting tax evasion by the wealthy can raise revenue and restore the integrity of the U.S. tax system, Preuzeto sa: <https://equitablegrowth.org/fighting-tax-evasion-by-the-wealthy-can-raise-revenue-and-restore-the-integrity-of-the-u-s-tax-system/#:~:text=Investing%20fiscal%20resources%20in%20dec>.
  19. Tixer, G. (1981). *Definition, Scope and Importance Tax Evasion: International Tax Avoidance and Evasion*, Strasbourg, Colloquy Strasbourg: IBFD, 450.

## INCOME TAX AND INCOME TAX EVASION IN SELECTED COUNTRIES

Nikola Kovinić

**Abstract:** Profit tax is a direct tax paid by all countries in the world, and it holds a great importance because it represents a very important source of public revenue. Taxpayers fulfill their income tax obligations by submitting tax returns for specific periods. However, with the establishment of taxes, the issue of tax evasion arises, posing challenges to public service financing. This paper aims to examine the amount and collection methods of profit tax in the USA, European OECD countries, the Republic of Croatia, and the Republic of Serbia. Additionally, it highlights the adverse effects of tax avoidance by taxpayers in the examined countries. The paper employs exploratory and classification methods to identify current trends in income tax and the prevalence of tax evasion. The research reveals significant variations in profit tax rates among the analyzed countries and differences in its contribution to total tax revenue. Furthermore, all observed countries are making great efforts to suppress evasion, which causes great damage to the economy.

**Keywords:** gain tax / profit tax / tax revenues / legal evasion / illegal evasion / gray economy.