

**KOMPARATIVNA ANALIZA OPOREZIVANJA KORPORATIVNE
DOBITI U REPUBLICI HRVATSKOJ I REPUBLICI SRBIJI**

**COMPARATIVE ANALYSIS OF CORPORATE PROFIT TAXATION IN
THE REPUBLIC OF CROATIA AND THE REPUBLIC OF SERBIA**

Stručni članak

*Ksenija Šolčić**

*Maja Buljat, mag.oec.**

*Dario Lešić, univ.spec.oec.**

Sažetak

Porez na dobit je jedan od relativno novijih poreznih oblika. Nastanak poreza na dobit veže se uz pojavu društava kapitala kao oblika gospodarskog djelovanja. Porezom na dobit oporezuje se financijski rezultat poduzeća. Međutim za potrebe oporezivanja poduzetnici u sustavu poreza na dobit dužni su sastavljati jednom godišnje „poreznu bilancu“. Upravo kroz poreznu bilancu financijski rezultat prije oporezivanja se korigira za porezno nepriznate i porezno priznate stavke određenih prihoda i rashoda poduzetnika. Svaka država u okviru svog užeg i šireg normativnog okvira oporezivanja korporativne dobiti definira upravo te stavke koje se odnose na korekciju porezne osnovice. Nominalne stope pružaju određene signale vezane uz potencijalno porezno opterećenje u određenoj zemlji, međutim one pružaju „nekompletnu sliku“ poreznog opterećenja. Kako bi se dobila realna slika poreznog opterećenja potrebno je razmotriti efektivno porezno opterećenje, koje uzima u obzir i stavke uvećanja i umanjenja porezne osnovice kao i određene olakšice u okviru pojedinog poreznog oblika. Ovaj rad ima za cilj putem komparativne analize prijave poreza na dobit utvrditi da li će poduzetnik sa istim parametrima poslovanja poput prihoda i rashoda platiti više poreza u Republici Hrvatskoj ili Republici Srbiji.

Ključne riječi: Porez na dobit, prijava poreza na dobit, korporativno oporezivanje, porezna konkurencija

** Veleučilište Baltazar Zaprešić, e-mail: kloznjak@gmail.com*

** Veleučilište Baltazar Zaprešić, e-mail: mbuljat@bak.hr*

** Veleučilište Baltazar Zaprešić, e-mail: dlesic@bak.hr*

Abstract

Corporation tax is one of the relatively newer tax forms. The emergence of corporate tax is linked to the emergence of capital companies as a form of economic activity. Corporation tax taxes the company's financial performance. However, for the purposes of taxation, undertakings in the corporate tax system are required to draw up a once-a-year 'tax balance'. It is precisely through the tax balance that the pre-tax result is corrected for tax-free and tax-recognised items of certain income and expenses of the undertaking. Each state defines precisely these items in the framework of its narrower and broader normative corporate profit taxation framework. Nominal rates provide some signals related to the potential tax burden in a given country, but they provide an "incomplete picture" of the tax burden. In order to obtain a realistic picture of the tax burden, it is necessary to consider the effective tax burden, which also takes into account items of increases and reductions in the tax base as well as certain deductions under a particular tax form. This work aims to determine through comparative analysis of corporate tax returns whether an entrepreneur with the same parameters of business such as income and expenditure will pay more tax in the Republic of Croatia or the Republic of Serbia.

Key words: Corporate tax, corporate tax return, corporate taxation, tax competition.

1. UVOD

Porez na korporativnu dobit je jedan od izravnih poreza kojeg plaćaju u pravilu pravne osobe, ali u određenim okolnostima obveznici mogu biti i fizičke osobe. Porezna osnovica je dobit koja se utvrđuje prema računovodstvenim propisima kao razlika prihoda i rashoda prije obračuna poreza na dobit, uvećana ili umanjena prema odredbama normativnog okvira koji uređuje oporezivanje dobiti u pojedinoj državi. Osim toga jedan od također bitnih elemenata je i porezna stopa koja se primjenjuje na osnovicu oporezivanja. U Republici Hrvatskoj stopa poreza na dobit je 12% ili 18% ovisno o visini prihoda koju poduzetnik ostvari, dok je stopa poreza na dobit u Republici Srbiji 15%. Također prilikom utvrđivanja poreza na dobit značajnu ulogu igraju razne porezne olakšice koje mogu biti inkorporirane u okviru užeg i šireg normativnog okvira oporezivanja dobiti. Poduzetnici osim niza drugih razloga prilikom odabira države za svoje poslovanje sagledavaju i učinke poreznog tretmana na njihovo poslovanje. Pri tome, svaki poduzetnik ima cilj da njegova ekonomska snaga nakon oporezivanja bude što veća tj. da podnese što manji porezni teret. Porez na dobit plaća se

po stopi poreza na dobit koja je zakonski propisana te se uobičajeno naziva nominalnom ili zakonskom poreznom stopom (Liu i Cao, 2007). Nominalne porezne stope su prvi signali koji poduzetniku šalje određena država, međutim ne i dovoljni. U pravilu treba sagledati efektivno porezno opterećenje o čemu ne govore nominalne stope. U radu se razmatraju relevantni elementi koji su bitni za oporezivanje korporativne dobiti u okviru užeg normativnog okvira vezanog uz porez na dobit za Republiku Hrvatsku i Republiku Srbiju. Na kraju rada se na konkretnom primjeru izlaže komparativna analiza oporezivanja dobiti u Republici Hrvatskoj i Republici Srbiji na primjeru dva poduzetnika sa sličnim parametrima poslovanja. Postavlja se pitanje s obzirom na opterećenje porezom na dobit – gdje alocirati poslovanje, u Republiku Hrvatsku ili Republiku Srbiju? Odgovor na ovo pitanje prezentirano je u narednoj razradi tematike.

2. SUSTAV OPOREZIVANJA KORPORATIVNE DOBITI U REPUBLICI HRVATSKOJ

Pravilna primjena obračuna i plaćanja poreza na dobit uređena je zakonskim propisima i kontrolirana od strane državnih institucija. O porezu na dobit govori se u slučaju kad je objekt oporezivanja rezultat gospodarske djelatnosti određene organizacije uređene kao društvo. (Jelčić, 2001.). Cilj uspješnog ubiranja poreza na dobit ovisi o visini poreznog opterećenja nametnutog od strane države, razini poreznog morala, stabilnosti i transparentnosti poreznog sustava, ali i efikasnosti kontrole samog utvrđivanja i naplate poreza na dobit. Uže normativno uređenje oporezivanja korporativne dobiti obuhvaća Zakon o porezu na dobit i Pravilnik o porezu na dobit. Ukupni zakonski okvir na temelju kojeg se vrši obračun i plaćanje poreza na dobit uzima u obzir preko 20-tak propisa i pravilnika što ga čini iznimno kompleksnim područjem. U nastavku će biti pojašnjeni osnovni elementi oporezivanja vezano uz oporezivanje korporativne dobiti u Republici Hrvatskoj.

Porezni obveznik

Obveznik poreza na dobit je trgovačko društvo i druga pravna i fizička osoba rezident Republike Hrvatske koja samostalno i trajno obavlja gospodarsku djelatnost radi stjecanja dobitka, dohotka ili prihoda ili drugih gospodarskih procijenjenih koristi*.

* Zakon o porezu na dobit čl.2., st.1.

Obveznik poreza na dobit je i tuzemna poslovna jedinica inozemnog poduzetnika (nerezident) uključujući i poslovnu jedinicu inozemnog poduzetnika kojoj je mjesto poslovanja u slobodnoj zoni*.

Obveznik poreza na dobit je poduzetnik - fizička osoba koja obavlja slobodna zanimanja, poljoprivrednik koji vodi poslovne knjige i dr. ako je ušao u sustav poreza na dobit:

- Dobrovoljno i ima rješenje Porezne uprave da je obveznik poreza na dobit na temelju podnesenog vlastitog zahtjeva da će umjesto poreza na dohodak plaćati porez na dobit i voditi poslovne knjige prema odredbama Zakona o računovodstvu
- Po „sili zakona“* - ako je u prethodnom poreznom razdoblju (u 2017. godini) ostvario ukupni primitak veći od 3.000.000,00 kn ili je
- Ispunio dva od sljedeća tri uvjeta:
 - a) U prethodnom poreznom razdoblju (2017.) ostvario dohodak veći od 400.000,00 kn
 - b) Ima dugotrajnu imovinu u vrijednosti većoj od 2.000.000,00 kn (knjigovodstvena vrijednost dugotrajne imovine na dan 31. prosinca 2017. godine koja se nalazi na Popisu dugotrajne imovine)
 - c) U prethodnom poreznom razdoblju (2017.) prosječno zapošljava više od 15 radnika.

Obveznici poreza na dobit su i društva u stečaju te društva u likvidaciji.

Kao ostali obveznici poreza na dobit navode se tijela državne uprave, tijela područne (regionalne) samouprave, tijela lokalne samouprave, HNB, državne ustanove, ustanove jedinica područne (regionalne) samouprave, ustanove jedinica lokalne samouprave, državni zavodi, vjerske zajednice, političke stranke, sindikati, komore, udruge, umjetničke udruge, dobrovoljna vatrogasna društva, zajednice tehničke kulture, turističke zajednice, sportski klubovi, sportska društva i savezi, zaklade i fundacije koje u skladu s posebnim propisima obavljaju određenu gospodarsku djelatnost čije bi neoporezivanje dovelo do stjecanja neopravdanih povlastica na tržištu. Svi navedeni obveznici dužni su u roku od 8 dana* od dana početka obavljanja gospodarske djelatnosti upisati se u registar poraznih obveznika kojeg vodi Porezna uprava radi utvrđivanja obveza poreza na dobitak po osnovi obavljanja određene gospodarske djelatnosti*.

* Zakon o porezu na dobit čl. 4 i čl. 7.

* Zakon o porezu na dobit čl. 2. st.4.

* Zakon o porezu na dobit čl. 2. st. 7.

* Pravilnik o porezu na dobit čl. 6. st.1 – Neovisno o tome ima li određena osoba u svojim aktima o osnivanju za cilj ostvarivanje dobiti ili samo prihoda radi financiranja svoje

Prijava poreza na dobit podnosi se Poreznoj upravi najkasnije četiri mjeseca nakon isteka razdoblja za koje se utvrđuje porez na dobitak. Porezni obveznici kojima je porezno razdoblje jednako kalendarskoj godini prijavu poreza na dobitak za 2017. godinu podnose najkasnije do 30. travnja 2018. godine nadležnoj ispostavi Porezne uprave prema svom sjedištu odnosno prema prebivalištu ili uobičajenom boravištu kada je riječ o fizičkim osobama (obrtnicima) - obveznicima poreza na dobit. Prijavu poreza na dobitak elektroničkim putem, sustavom e-porezna obvezni su podnijeti:

- Svi srednji i veliki poduzetnici su smislu odredaba Zakona o računovodstvu*
- Svi obveznici poreza na dodanu vrijednost.

Utvrđivanje porezne osnovice

U postupku izračuna osnovice poreza na dobit polazi se od računovodstvenog dobitka kao polazne porezne osnovice koja se povećava za stavke navedene u čl. 7. Zakona o porezu na dobit i smanjuju za stavke navedene čl. 6. Zakona o porezu na dobit. Poduzetnici koji iskazuju računovodstveni gubitak povećavaju ga za stavke navedene čl. 7. Zakona o porezu na dobit što ih iz računovodstvenog gubitka može dovesti do poreznog dobitka. Pritom se pojavljuje razlika između računovodstvenog i poreznog dobitka (gubitka) koja može biti privremena ili stalna. Porezni učinak privremenih razlika dovodi do pojave odgođene porezne imovine ili odgođene porezne obveze. Stavke koje povećavaju osnovicu poreza na dobiti ili drugim nazivom – nepriznati rashodi, su:

- Amortizacija iznad propisane svote*
- 50% troškova reprezentacije*
- 50% troškova za osobni prijevoz*
- Manjkovi na imovini iznad visine utvrđene odlukom HGK-a, odnosno HOK-a*
- Rashodi utvrđeni u postupku nadzora*
- Troškovi prisilne naplate poreza i drugih davanja*
- Troškovi kazni za prekršaje i prijestupe*

djelatnosti, a prihode stječe razmjenom dobara i usluga na tržištu, smatra se da ona obavlja djelatnost na način i uz uvjete po kojima tu djelatnost obavljaju i poduzetnici koji su osnovani radi sjecanja dobiti.

* Zakon o računovodstvu čl. 5. st. 1 do 6

* Zakon o porezu na dobit čl.12.,st.13.,st.16.,st.17, i st. 18.

* Zakon o porezu na dobit čl.7.St.1.t.3.

* Zakon o porezu na dobit čl.7 st.1.t.4.

* Zakon o porezu na dobit čl.7.st.1.t.5

* Zakon o porezu na dobit čl.7.

* Zakon o porezu na dobit čl.7.st.1.t.6.

- Zatezne kamate između povezanih osoba*
- Povlastice i drugi oblici imovinskih koristi*
- Rashodi darovanja iznad dopuštenih*
- Kamate na zajmove dioničara i članova društva*
- Kamate između povezanih osoba*
- Rashodi od nerealiziranih gubitaka*
- Amortizacija iznad propisanih stopa*
- Svota povećanja porezne osnovice zbog promjene metode utvrđivanja porezne osnovice*
- Vrijednosno usklađenje i otpis potraživanja*
- Vrijednosno usklađenje zaliha*
- Vrijednosno usklađenje financijske imovine*
- Troškovi rezerviranja*
- Povećanje porezne osnovice za sve druge rashode* i ostala povećanja
- Povećanja za ostale prihode, te porezni gubitak za koji je prestalo pravo korištenja*.

Druga skupina stavki koje utječu na utvrđivanje porezne osnovice odnosi se na pozicije koje smanjuju poreznu osnovicu ili pak povećavaju porezni gubitak. Radi se o sljedećim stavkama:

- Prihodi od dividendi i udjela u dobiti*
- Nerealizirani dobiti*
- Prihodi od naplaćenih otpisanih potraživanja*
- Ostali rashodi ranijih razdoblja*

* Zakon o porezu na dobit čl.7.st.1.t.7.

* Zakon o porezu na dobit čl.7.st.1.t.8.

* Zakon o porezu na dobit čl.7.st.1.t.9.

* Zakon o porezu na dobit čl.7.st.1.t.10.

* Zakon o porezu na dobit čl.8.

* Zakon o porezu na dobit čl.14.

* Zakon o porezu na dobit čl.7.st.1.t.1.

* Zakon o porezu na dobit čl.12.st.5.i 6., Pravilnika o porezu na dobit čl.22.

* Zakon o porezu na dobit čl.16.

* Zakon o porezu na dobit čl. 9. Čl.22.

* Zakon o porezu na dobit čl.10.

* Zakon o porezu na dobit čl.10.

* Zakon o porezu na dobit čl.10.

* Zakon o porezu na dobit čl.7.st.1.t.13.

* Zakon o porezu na dobit čl.17.st.5.,6.i 7., Pravilnik o porezu na dobit čl.12.a

* Zakon o porezu na dobit čl.6.st.1.t.1.

* Zakon o porezu na dobit čl.6.st.1.t.2.

* Zakon o porezu na dobit čl.6.st.1.t.3.

- Smanjenje dobitka za ostale prihode
- Smanjenje dobitka zbog promjene metode utvrđivanje porezne osnovice*
- Trošak amortizacije koji ranije bio priznat*
- Ukupni iznos državnih potpora*
- Državna potpora za obrazovanje i izobrazbu*
- Državna potpora za istraživačko razvojne projekte*.

Neka umanjena odnosno uvećanja porezne osnovice koja su zakonom propisana trajno utječu na poreznu obvezu, a neka samo privremeno, tako da se porezna obveza premješta iz jednog u drugo porezno razdoblje. Osnovicu za plaćanje poreza na dobit trajno umanjuju olakšice u visini dijela izdataka za školovanje i izobrazbu radnika. Tako ovisno o veličini poduzetnika te o tome da li je riječ o posebnom ili općem obrazovanju, poduzetnik može sa 50% odnosno 70% učinjenih izdataka umanjiti osnovicu za plaćanje poreza na dobit. U Republici Hrvatskoj stopa poreza na dobit iznosi 12% ako su u poreznom razdoblju ostvareni prihodi do 3.000.000,00 kn ili 18% ako su u poreznom razdoblju ostvareni prihodi jednaki ili veći od 3.000.000,00 kn.

Porezno razdoblje

Porezno razdoblje za utvrđivanje poreza na dobit je u pravilu kalendarska godina*, osim ako Porezna uprava nije na zahtjev poreznog obveznika odobrila i izdala rješenje da se poslovna i kalendarska godina razlikuju. Pri tome porezno razdoblje ne smije prelaziti razdoblje od 12 mjeseci. Izabrano porezno razdoblje porezni obveznik ne može mijenjati tri godine. Postoje porezni obveznici koji mogu imati porezno razdoblje koje nije kalendarska godina. U takvim poslovnim situacijama razdoblje utvrđivanja poreza na dobit može biti i dio poslovne godine i to u sljedećim slučajevima:

- ako je poduzetnik registriran tijekom poslovne godine,
- ako je poduzetnik premještao sjedište ili upravljanje poslovima iz inozemstva u tuzemstvo,
- ako je tijekom poslovne godine otvoren postupak stečaja ili likvidacije,

* Zakon o porezu na dobit čl.6.st.2.

* Zakon o porezu na dobit čl.16.

* Zakon o porezu na dobit čl.6.1.t.4.

* Zakon o porezu na dobit čl.6.st.1.t.5.

* Zakon o porezu na dobit čl.14.

* Zakon o porezu na dobit čl.15.

* Zakon o porezu na dobit čl.29.st.1

- ako je tijekom godine došlo do statusnih promjena – spajanja, pripajanja ili podjele društva (razdvajanje i odvajanje).

5. SUSTAV OPOREZIVANJA KORPORATIVNE DOBITI U REPUBLICI SRBIJI

U svijetu ne postoje dvije države sa jednakim sustavom obračuna i plaćanja poreza dobit te primjenom istih normativnih okvira. Normativno uređenje* obračuna i plaćanje poreza na dobit Republike Srbije razlikuje se u odnosu na Republiku Hrvatsku, ali konačni cilj im je jednak, a to je ubiranje poreza.

Porezni obveznik

Porezni obveznik poreza na dobit u Republici Srbiji je:

- privredno društvo, odnosno poduzeće, koje je osnovano radi obavljanja djelatnosti u cilju stjecanja dobiti
- zadruga – koja ostvaruje prihode prodajom proizvoda na tržištu ili vršenjem usluga uz naknadu
- drugo pravno lice, ne dobitna organizacija – koje nije osnovano radi ostvarivanja dobiti već je zakonom osnovano radi postizanja drugih ciljeva utvrđenih njegovim općim aktom, ako ostvaruje prihode prodajom proizvoda na tržištu ili vršenjem usluga uz naknadu. Ne dobitnim organizacijama smatraju se:
 - a) ustanova čiji je osnivač Republika Srbija
 - b) sindikalna organizacija
 - c) komora
 - d) crkva i vjerska zajednica
 - e) udruženje
 - f) fundacija i zadužbina
- drugi ne-pravni subjekti osnovani za zaradu
- poduzetnici koji plaćaju porez na prihode od obavljanja samostalne djelatnosti na paušalno i stvarno utvrđene prihode – „paušalci i knjigaši“
- društva u stečaju i likvidaciji.

Svi navedeni obveznici dužni su u roku od 15 dana od dana registracije obavljanja privredne djelatnosti upisati se u registar poreznih obveznika koji

* Uži normativni okvir odnosi se na Zakon o porezu na dobit pravnih lica i Pravilnik o sadržaju poreskog bilansa i drugim pitanjima od značaja za način utvrđivanja poreza na dobit pravnih lica, dok širi normativni okvir uključuje preko dvadesetak propisa.

vodi Porezna uprava radi utvrđivanja obveza poreza na dobitak po osnovi obavljanja određene privredne djelatnosti.

Utvrđivanje porezne osnovice

Osnovica poreza na dobit pravnih osoba je oporeziva dobit koja se utvrđuje u poreznoj bilanci, a početna porezna osnovica je knjigovodstvena dobit ili gubitak izvještajnog razdoblja. Računovodstvo je uređeno Međunarodnim računovodstvenim standardima (MRS). Međunarodnim standardima financijskog izvještavanja (MSFI) za MSP (Mala i srednja poduzeća) te propisima koje uređuje računovodstvo. Početna porezna osnovica korigira se i utvrđuje prema propisima koje propisuje ministar financija na temelju Zakona o porezu na dobit. Korekcije ili rashodi koji se ne priznaju i korigiraju se kroz poreznu bilancu:

1. Na teret rashoda ne priznaju se:
 - troškovi koji se ne mogu dokumentirati
 - ispravak vrijednosti pojedinačnih potraživanja od osoba kome se istovremeno i duguje, do iznosa obaveze prema toj osobi
 - pokloni i prilozi dati političkim organizacijama
 - pokloni čiji je primalac povezana osoba iz čl. 59. Zakona o porezu na dobit
 - kamate zbog nepravovremenog plaćanja poreza, doprinosa i drugih javnih davanja
 - troškovi postupka prinudne naplate poreza i drugih davanja, troškovi prekršajnog postupka i drugih prekršajnih postupaka koji se vode pred nadležnim organima
 - novčane kazne koje izriče nadležni organ, ugovorene kazne i penali
 - zatezne kamate između povezanih osoba
 - troškovi koji nisu nastali u svrhu obavljanja poslovne djelatnosti
2. obračunate otpremnine i novčane naknade zaposlenom po osnovu odlaska u mirovinu ili prestanak radnog odnosa po drugom osnovu, priznaju se kao rashod u Poreznoj bilanci u periodu u kome su isplaćene, što znači da se računovodstveni rezultat korigira za isplatu ili ne isplatu obračunate otpremnine*
3. rashodi koji se ne smatraju zaradom u skladu Zakona o radu, ali koji se u smislu Zakona o porezu na dohodak građana oporezuju kao zarada, priznaju se u poreznom periodu u kojem su isplaćeni*
4. porezna amortizacija priznaje se kao rashod, dok se knjigovodstvena razlika ne priznaje. Obadvije ulaze u obračun osnovice PD-a.

* Zakon o porezu na dobit pravnih lica čl. 7a

* Zakon o porezu na dobit pravnih lica čl. 9a

* Zakon o porezu na dobit pravnih lica čl. 9. st.2.

5. rashod koji se u poreznoj bilanci priznaje u postotnom iznosu najviše u odnosu na ukupni prihod:
- zdravstvene, obrazovne, naučne, humanitarne, vjerske i sportske namjene, zaštitu životne sredine, kao i davanja učinjena ustanovama, odnosno pružateljima usluga socijalne zaštite osnovanim u skladu sa zakonom koje uređuje socijalnu zaštitu - 5%
 - humanitarnu pomoć, odnosno otklanjanje posljedica nastalih u slučaju vanredne situacije, koji su učinjeni Republici, autonomnoj pokrajini, odnosno jedinici lokalne samouprave - 5%
 - članarine komorama, savezima i udruženjima priznaju se kao rashod u poreznoj bilanci najviše do 0,1% ukupnog prihoda
 - izdaci za reklamu i propagandu priznaju se kao rashod u iznosu do 10% od ukupnog prihoda.
 - izdaci za reprezentaciju priznaju se kao rashod u iznosu do 0,5% od ukupnog prihoda
 - neiskorištena dugoročna rezerviranja
 - kapitalni dobitak ili gubitak.

6. KOMPARATIVNA ANALIZA OPOREZIVANJA KORPORATIVNE DOBITI U REPUBLICI HRVATSKOJ I REPUBLICI SRBIJI

Autori ovog rada daju kratki analitički osvrt na oporezivanje korporativne dobiti u Republici Hrvatskoj i Republici Srbiji na temelju usporednih obračuna poreza na dobit, za isto porezno razdoblje, pripadajuće porezne osnovice, te u konačnici i obvezu poreza na dobit, a nakon primjene važećih poreznih normativnih okvira. Sastavljanjem obrasca Prijava poreza na dobit* poduzetnik utvrđuje poreznu osnovicu na temelju računovodstvenih propisa kao razliku prihoda i rashoda prije obračuna poreza na dobit koja može biti uvećana ili umanjena sukladno odredbama Zakona o porezu na dobit (NN 177/04, 90/05, 146/08, 80/10, 22/12, 148/13, 143/14,50/16, 115/16.). U primjeru je prikazan obračun poreza na dobit za poduzeće koje posluje na području Republike Hrvatske koje je u obvezi plaćanja poreza na dobit u iznosu od 363.600,00 kn nakon propisanih uvećanja i umanjenja. Poduzetnik će u Hrvatskoj platiti veći porez na dobit.

Kao i kod obračuna poreza na dobit u Republici Hrvatskoj, polazna osnovica za obračun poreza na dobit poduzetniku u Republici Srbiji je računovodstvena dobit temeljena na računovodstvenim propisima, koja se nadalje korigira za zakonom propisana uvećanja i umanjenja, sukladno

* Prijava poreza na dobit ili tzv. „porezna bilanca“ je obrazac putem kojeg se utvrđuju svi relevantni elementi za utvrđivanje obveze poreza na dobit u Republici Hrvatskoj.

odredba Zakonu o porezu na dobit (Zakon o porezu na dobit pravnih lica (Sl. glasnik RS, br.25/2001.,80/2002. – dr. zakon, 43/2003., 84/2004., 18/2010., 101/2011., 119/2012., 47/2013., 108/2014., 368/2014. dr. zakon, 142/2014., 91/2015. - autentično tumačenje, 112/2015. i 113/2017.)

U obrascu Poreski bilans* kojeg poduzetnik ispunjava za poduzeće koje je registrirano u Republici Srbiji koriste se jednaki iznosi računovodstvene dobiti kao i za poduzeće u Republici Hrvatskoj i isti su izraženi u kunama. U narednoj tablici su prikazani podaci prema polaznom modelu računa dobiti i gubitka za poduzetnika u Republici Hrvatskoj i Republici Srbiji. Račun dobiti i gubitka prikazuje kretanje prihoda, rashoda te financijskog rezultata kroz obračunsko razdoblje. (Žager i Dečman, 2015.). U primjeru, oba poduzetnika imaju istu računovodstvenu dobit, međutim razlike nastaju kod primjene porezne stope i poreznog tretmana pojedinih rashoda kod sastavljanja porezne prijave.

Tablica 1. Polazni model Računa dobiti i gubitka za poduzetnika u RH i RS (izraženo u kunama). Izvor: Obrada autora

<i>Rn.br.</i>	<i>Stavke polaznog modela RDG-a</i>	<i>Poduzetnik u RH (18%)</i>	<i>Poduzetnik u RS (15%)</i>
	<i>Ukupni prihodi</i>	<i>12,000.000,00</i>	<i>12,000.000,00</i>
	<i>Ukupni rashodi</i>	<i>10,000.000,00</i>	<i>10,000.000,00</i>
	<i>Financijski rezultat prije oporezivanja</i>	<i>2,000.000,00</i>	<i>2,000.000,00</i>
	<i>Porez na dobit</i>	<i>363.600,00</i>	<i>294.000,00</i>
	<i>Financijski rezultat nakon oporezivanja</i>	<i>1,636.100,00</i>	<i>1,706.000,00</i>

Poduzetnik u Republici Hrvatskoj kao i poduzetnik u Republici Srbiji ima iste polazne parametre, poput ukupnih prihoda, ukupnih rashoda, računovodstvene dobiti odnosno financijskog rezultata prije oporezivanja. Također u ukupnim rashodima poduzetnik iz Republike Hrvatske i Republike Srbije imaju iste iznose pojedinačnih rashoda (koji su proizvoljno odabrani ali njihovi iznosi su u oba primjera isti) poput troškova reprezentacije, troškova za osobni prijevoz, troškova prisilne naplate poreza i drugih davanja, troškova kazni za prekršaje i prijestupe, rashode darovanja, rashode za kulturu te troškove amortizacije obračunate iznad propisanih stopa. Svi ti navedeni rashodi nisu identično porezno priznati u obje države što dovodi do niže ili više porezne osnovice te u konačnici do višeg ili nižeg

* Poreski bilans je obrazac putem kojeg se utvrđuju svi relevantni elementi za utvrđivanje obveze poreza na dobit u Republici Srbiji.

poreznog opterećenja. Razlike u poreznom tretmanu pojedinih rashoda prikazane su u tablici 2. te su izračunate prilikom sastavljanja porezne bilance sukladno pojedinom normativnom propisu države. U konačnici se zaključuje da će poduzetnik na ostvarenu računovodstvenu dobit od 2 mil. kuna u Republici Srbiji platiti porez na dobit od 294.000 kuna, dok će poduzetnik u Republici Hrvatskoj na ostvarenu računovodstvenu dobit od 2 mil. kuna platiti 363.600 kuna poreza na dobit. Navedena razlika proizlazi zbog niže stope poreza na dobit u Republici Srbiji koja je 15% dok je u Republici Hrvatskoj stopa porez na dobit 18% ali i zbog povoljnijeg poreznog tretmana određenih troškova. Tako je iz tablice 2. vidljivo da se različit porezni tretman rashoda odnosi na troškove reprezentacije, troškove za osobni prijevoz te rashode učinjene za zdravstvene usluge. Tako su u navedenom primjeru porezno priznati troškovi poduzetnika u RH iznosili 297.000 kuna dok su za poduzetnika u RS iznosili 357.000 kuna. Prihodi po osnovi primljenih dividendi imaju jednaki porezni tretman u Republici Hrvatskoj i Republici Srbiji tj. nakon sastavljanja porezne bilance, prihodi od primljenih dividendi ili udjela u dobiti smanjuju osnovicu poreza na dobit. U tablici 2. prikazane su korektivne stavke koje prilikom sastavljanja prijave poreza na dobit utječu na povećanje ili smanjenje porezne osnovice. Nakon primjene poreznih propisa vezano uz stavke povećanja ili smanjenja porezne osnovice, u konačnici se dobije korigirana porezne osnovica. Tada se na korigiranu poreznu osnovicu primjenjuje pripadajuća stopa poreza na dobit, te se na kraju dobije iznos porezne obveze. Dobit ili gubitak poslije poreza, odnosno financijski rezultat razdoblja, predstavlja konačni učinak financijskog poslovanja u poslovnoj godini, a utvrđuje se tako da se dobit prije poreza umanja, odnosno gubitak prije poreza uveća, za iznos porezne obveze prema poreznoj prijavi, u skladu s vrijedećim poreznim propisima. (Parać, 2013.).

Tablica 2: Korektivne stavke prilikom izrade „porezne bilance“ (izraženo u kunama). Izvor: Obrada autora

UKUPNI PRIHOD	TROŠKOVI UKUPNO	REPUBLIKA HRVATSKA		REPUBLIKA SRBIJA	
		PRIZNATO	NEPRIZNATO	PRIZNATO	NEPRIZNATO
		12.000.000		12.000.000	
STAVKE UVEĆANJA DOBITI	IZNOS	IZNOS	IZNOS	IZNOS	IZNOS
Troškovi reprezentacije	20.000	10.000	10.000	20.000	0
Troškovi za osobni prijevoz	30.000	15.000	15.000	30.000	0
Troškovi prisilne naplate poreza i drugih davanja	5.000	0	5.000	0	5.000
Troškovi kazni za prekršaje i prijestupe	5.000	0	5.000	0	5.000
Rashodi darovanja za zdravstvene potrebe	260.000	240.000	20.000	260.000	0
Izdaci za oblast kulture	32.000	32.000	0	32.000	0
Amortizacija iznad propisanih stopa	15.000	0	15.000	15.000	0
UKUPNO	367.000	297.000	70.000	357.000	10.000
STAVKE UMANJENJA DOBITI	IZNOS				
Prihodi od dividendi i udjela u dobiti	50.000	50.000		50.000	
UKUPNO	50.000	50.000		50.000	

U tablici 3. prikazan je obračun poreza na dobit nakon sastavljanja porezne bilance. Korigirana porezna osnovica za poduzetnika u Republici Hrvatskoj je viša zbog većih porezno nepriznatih rashoda u iznosu 70.000,00 kuna koji predstavljaju stavke uvećanja porezne osnovice. Isti porezno nepriznati rashodi za poduzetnika u Republici Srbiji iznose svega 10.000,00 kuna. Stavke umanjenja porezne osnovice formirane na temelju primljenih dividendi odnosno udjela u dobiti identične su u oba slučaja tj. imaju istu vrijednost i jednaki porezni tretman* kako u Republici Hrvatskoj tako i u Republici Srbiji.

Tablica 3: Usporedni pregled obračuna poreza na dobit Republika Hrvatska – Republika Srbija (izraženo u kunama). Izvor: Obrada autora

1	Polazna porezna osnovica / DOBIT	HRVATSKA	SRBIJA
		2.000.000	2.000.000
2	UVEĆANJE dobiti	70.000	10.000
3	UMANJENJE dobiti	50.000	50.000
4	DOBIT nakon korekcije	2.020.000	1.960.000
5	PRENESENI porezni gubitak	0	0
6	POREZNA OSNOVICA (konačna)	2.020.000	1.960.000
7	STOPA PD (za RH 18% - za RS 15%)	18%	15%
8	POREZNA OBVEZA	363.600	294.000

Budući da nam nominalne stope samo sugeriraju određene signale vezane uz potencijalno porezno opterećenje, potrebno je sagledati efektivne porezne stope. Osim toga poreznu za ocjenu porezne konkurentnosti treba sagledati i šire prostorno okruženje kao i trendove kretanja.

Prosječna stopa poreza na dobit poduzeća u EU-u iznosila je 21,9 % početkom 2018., isto kao i 2017. (Quest, 2018.). Najčešće se efektivna porezna stopa poduzeća mjeri kao omjer poreza na dobit poduzeća i dobiti poduzeća (Lynch, 1991). Prosječne efektivne porezne stope su niže od prosječnih nominalnih stopa. Prosječna efektivna stopa poreza na dobit na razini EU-28 iznosila je 20,1%. Prosječne efektivne stope razlikuju se od države do države. Primjerice u Bugarskoj ona iznosi 9%, u Mađarskoj 11,1%, Cipar 13%, Francuska 33,4%, Malta 32,2% itd. Stope poreza na dobit u mnogim zemljama OECD-a smanjuju se u protekla dva desetljeća (Morita,

* Prihodi od dividendi i udjela u dobiti stavka su umanjenja porezne osnovice kako u RH tako i u RS jer su već uključene u poreznu osnovicu kao financijski prihodi, a prošle su „porezne škare“ poreza na dobit tj. one su neto dobit za raspodjelu ostvarene kod drugog poduzetnika, a financijski prihod su poduzetnika koji participira u kapitalu drugog poduzetnika.

Ogawa, Ono, 2017.). Na razini EU-28 također je prisutan dugoročni trend smanjivanja nominalnih i efektivnih stopa poreza na dobit. Takvi trendovi prisiljavaju države da koriste instrument poreza na dobit u svrhu ostvarivanja porezne konkurentnosti. Uzimajući u obzir efektivno porezno opterećenje na primjeru poduzetnika iz Republike Hrvatske i Republike Srbije, a izračunat kao udio porezne obveze u računovodstvenoj dobiti, poduzetnik u Republici Hrvatskoj ima veće efektivno porezno opterećenje (18,18%) dok poduzetnik iz Republike Srbije ima nižu poreznu obvezu i posljedično niže efektivno porezno opterećenje (14,7%). Dakle, efektivno porezno opterećenje za navedeni primjer je za 3,48 postotnih poena niže za poduzetnika u Republici Srbiji, dok nominalne stope sugeriraju razliku od 3 postotna poena. Međutim treba istaknuti, da ove razlike mogu biti i veće kada bi se uzelo u obzir i druge potencijalne olakšice vezane uz porez na dobit a koje nisu predmet ovoga rada. U skladu sa prikazanim primjerom, oporezivanje korporativne dobit u Republici Srbiji je više konkurentno nego u Republici Hrvatskoj što u konačnici znači da je Republika Srbija gledano sa aspekta porezne konkurentnosti u većoj mjeri privlačnija za strani kapital. Konačni financijski rezultat na primjeru poduzetnika u Republici Srbiji je veći u odnosu na poduzetnika u Republici Hrvatskoj što je dobar pokazatelj odnosno signal za vlasnike kapitala, koji su na taj način porezno stimulirani u odnosu na vlasnike kapitala u Republici Hrvatskoj.

6. ZAKLJUČAK

Porez na dobit je oblik oporezivanja dobiti koju ostvare trgovačka društva koja imaju status pravne osobe te fizičke osobe, rezidenti Republike Hrvatske koji obavljaju gospodarsku djelatnost samostalno, trajno i radi ostvarivanja dobiti, dohotka ili drugih gospodarskih procjenjivih koristi koje dobrovoljno ili po sili zakona ulaze u sustav poreza na dobit. U nekim državama zove se i porez na dohodak poduzeća. Porez na dobit je relativno noviji oblik oporezivanja koji se primjenjuje od II. Svjetskog rata i kao takav nema značajniji udio u Proračunu Republike Hrvatske, budući da se novije zemlje članice EU pa tako i Republika Hrvatska više oslanja na prihode po osnovi indirektnih poreza. Međutim porez na dobit može biti izvrstan mehanizam za privlačenje stranih investicija i stranog kapitala te vrlo važan porezni oblik putem kojeg se može ostvarivati porezna konkurentnost. Republika Hrvatska je dugi niz godina zanemarivala ovaj porezni oblik na način da su nominalne stope poreza na dobit kroz duži vremenski period bile na razini od 20%. Iako nominalne stope ne govore o stvarnom poreznom opterećenju, one zapravo kao „prvi signal“ sugeriraju kamo usmjeriti kapital i poslovnu aktivnost. Globalni trendovi upravo idu u tome smjeru, smanjivanju opterećenja putem oporezivanja korporativne dobiti, prvo putem

signala kao što su nominalne stope, a potom i preko poreznih olakšica. Ne postoje dvije države koje imaju jednaki porezni sustav pa tako i porez na dobit kao jedan od instrumenta prikupljanja javnih prihoda kojim država od subjekata pod svojom poreznom vlašću prinudno uzima novčana sredstva, bez neposredne protuusluge, a radi podmirenja svojih financijskih potreba i postizanja socijalnih, ekonomskih i drugih ciljeva u konačnici ima mogućnost biti instrumentom fiskalnih i nefiskalnih ciljeva oporezivanja. Uspoređivanjem sustava poreza na dobit Republike Hrvatske koja je ujedno i članica Europske Unije te poreznog sustava Republike Srbije koja pripada „trećim zemljama“ može se zaključiti da se odluka investitora ne bi trebala bazirati samo na visini stope poreza. Potrebno je uzeti u obzir sve druge čimbenike kao što su oslobođenja, olakšice i poticaji što bi predstavljalo dobru podlogu za buduća istraživanja. Međutim, ipak se može zaključiti da će investitori odabrati Republiku Srbiju kao zemlju u kojoj vide pozitivne učinke svojih ulaganja i gdje će u konačnici ostvariti veću dobit, ali i platiti manje poreza na dobit.

LITERATURA

1. Jelčić, B. 2001. Javne financije, RRif, Zagreb
2. Liu, X., Cao, S. 2007. Determinants of corporate effective tax rates: evidence from listed companies in China. *Chinese economy*, 40(6), 49-67.
3. Lynch, H. J. J. 1993. Effective corporate income tax rates and their relationship to corporate attributes: A multidefinitional, multiperiod view. Doctoral dissertation, Texas A&M University
4. Morita, T., Ogawa, Y., Ono, Y., 2017. Corporate Tax Competition in the Presence of Unemployment, The Research Institute of Economy, Trade and Industry
5. Parać, B. 2013. Poduzetničko računovodstvo i financijsko izvještavanje, Visoka škola za poslovanje i upravljanje s pravom javnosti „Baltazar Adam Krčelić“, Zaprešić, 2013.
6. Quest S. 2018. Taxation Trends in the European Union, Data for the EU Member States, Iceland and Norway, 2018 edition
7. Zakon o porezu na dobit
8. Zakon o porezu na dobit pravnih lica
9. Žager K., Dečman N. 2015. Računovodstvo malih i srednjih poduzeća, Hrvatska zajednica računovođa i financijskih djelatnika, Zagreb, 2015.