

UDK 336.2(497.6 RS)(497.4)

PREGLEDNI RAD

DOI: 10.7251/FIN1501042C

Bobana Čegar*

Odnos računovodstvene i oporezive dobiti pravnih lica – komparativna analiza između Republike Srpske i Republike Slovenije

The relationship of accounting and taxable corporate income – comparative analysis between Republic of Srpska and Republic of Slovenia

Rezime

U radu se analizira odnos računovodstvene i oporezive dobiti pravnih lica u Republici Srpskoj i Republici Sloveniji. Prikazane su najznačajnije razlike u tretmanu priznavanja nastalih rashoda i prihoda za poreske svrhe u oba poreska sistema. U radu su navedene i propisane poreske olakšice koje utiču na umanjeње oporezive dobiti i utvrđivanje konačne obaveze za porez na dobit.

Ključne riječi: računovodstvena dobit, oporeziva dobit, poreski bilans, poreski prihodi, poreski rashodi, poreske olakšice.

Abstract

This paper analyzes the relationship between accounting and taxable corporate income in Republic of Srpska and Republic of Slovenia. The most significant differences are presented in the treatment of the recognition of expenses and revenues for tax purposes in both tax systems. It also lists the applicable tax relief affecting the reduction of taxable corporate income and determination of the final tax liability for income taxes.

Key words: accounting profit, taxable income, tax balance, tax revenue, tax expenditures, tax relief.

UVOD

Porez na dobit ubraja se u red direktnih poreza i ima značajno učešće u javnim prihodima svake države. Prema klasifikaciji Vladine finansijske statistike (GFS – Governmental Finance Statistics), ovaj oblik poreza označan je kao „porez koji plaćaju korporacije i druga preduzeća“, grupa 1112 (Government Finance Statistics Manual, 2014), a prema klasifikaciji Organizacije za ekonomsku saradnju i razvoj (OECD) nosi naziv „porez na dohodak, dobit i kapitalne dobitke kompanija“, grupa 1200 (The OECD classification of taxes, 2014).

Obveznici poreza na dobit su pravna lica koja ostvaruju prihode prodajom proizvoda ili vršenjem usluga na tržištu uz naknadu. Obaveza za porez na dobit računa se primjenom propisane poreske stope na poresku osnovicu, a samo izračunavanje poreske osnovice, kao i poreska stopa, razlikuju se, u većoj ili manjoj mjeri, između država.

Predmet ovog rada biće analiza načina utvrđivanja poreske obaveze po osnovu poreza na dobit na primjeru Republike Srpske i Republike Slovenije (u daljem tekstu: Slovenija). Cilj je utvrditi u kojoj mjeri se razlikuju poreski propisi koji regulišu oblast poreza na dobit u Republici Srpskoj i Sloveniji (kao prvoj državi iz okruženja koja je

* Ekonomski fakultet Univerziteta u Banjoj Luci, e-mail: bobana.cegar@efbl.org

pristupila Evropskoj uniji, te čije je zakonodavstvo u određenoj mjeri pod uticajem direktiva Evropske unije).

1. POVEZANOST IZMEĐU POSLOVNOG I PORESKOG BILANSA

Podjela bilansa na poslovni i poreski zasnovana je na pravnim normama kao osnovama bilansiranja. Poslovni bilans sastavlja se na osnovu računovodstvenih načela, računovodstvenih standarda, te na osnovu propisa iz oblasti privrednog prava. Poreski bilans ima za zadatak da iskaže poresku osnovicu kako bi se oporezivanjem obezbijedili prihodi za pokriće javnih rashoda, ali istovremeno predstavlja i sredstvo za podsticanje i usmjeravanje privrednog razvoja, odnosno oblikovanja privredne strukture (Rodić, 1991). Izrada ovog bilansa pod uticajem je poreskih propisa.

Prilikom pripreme poreskog bilansa važno je znati kakav je odnos, tj. međusobni uticaj između poreskog i poslovnog bilansa. Teorijski, moguće su sljedeće situacije (Kokotec Novak, 2012):

- poreski bilans sastavlja se potpuno nezavisno od poslovnog bilansa,
- poslovni bilans je istovremeno i poreski bilans,
- poslovni bilans predstavlja osnovu za poreski bilans, ali se poreskim propisima utvrđuje način prilagođavanja poslovnog bilansa poreskom bilansu.

Treći pristup ujedno je i najzastupljeniji pristup. U većini evropskih država danas postoji visok stepen međusobne povezanosti između poslovnog i poreskog bilansa. Države članice Evropske unije u kojima ne postoji visok stepen međusobne povezanosti su: Danska, Velika Britanija, Irska i Holandija (Kokotec Novak, 2012).

Ova povezanost najčešće se ogleda u tome da osnovu za sastavljanje poreskog bilansa predstavlja poslovni bilans uspjeha, odnosno finansijski rezultat iskazan u poslovnom bilansu uspjeha. Finansijski rezultat u bilansu uspjeha dobija se kao razlika svih prihoda i svih rashoda koji su nastali u posmatranom obračunskom periodu i koji prema Međunarodnim računovodstvenim standardima i Međunarodnim standardima finansijskog izvještavanja (u nastavku: MRS/MSFI) ili drugim računovodstvenim standardima ispunjavaju uslove da budu priznati kao prihod ili rashod tog perioda. Tako dobijeni rezultat koriguje se za iznos prihoda i rashoda koji se prema poreskim propisima ne priznaju.

Finansijski rezultat kao poreska osnovica može se utvrditi i upoređivanjem vlastitog kapitala, pri čemu se postupa na sljedeći način (Rodić, 1991, str. 57):

1. sopstveni kapital na kraju godine,
2. isplate na teret sopstvenog kapitala u toku godine,
3. uplate u korist sopstvenog kapitala u toku godine,
4. sopstveni kapital na početku godine,
5. dobitak ili gubitak (1+2-3+4).

2. ODNOS RAČUNOVODSTVENE I OPOREZIVE DOBITI U REPUBLICI SRPSKOJ I REPUBLICI SLOVENIJI

U Republici Srpskoj, računovodstvena dobit (finansijski rezultat) računa se kao razlika između prihoda i rashoda iskazanih u bilansu uspjeha. Kriterijumi za priznavanje prihoda i rashoda definisani su kroz MRS/MSFI koje je Republika Srpska usvojila, te Zakonom o računovodstvu i reviziji propisala njihovu obaveznu upotrebu. Način utvrđivanja poreske osnovice za obračun poreza na dobit propisan je u Zakonu o porezu na dobit („Službeni glasnik Republike Srpske“ br. 91/06, 57/12), u kojem se definiše koji prihodi i rashodi se mogu u potpunosti priznati, djelimično priznati ili se nikako ne priznaju za poreske svrhe, ali su definisane i moguće poreske olakšice. Pojedine odredbe navedenog zakona preciznije se definišu Pravilnikom o primjeni Zakona o porezu na dobit („Službeni glasnik Republike Srpske“ br. 129/13, 110/07, ..., 99/13), kao i određenim uredbama Vlade i drugim aktima. U Republici Srpskoj, poreski bilans pod tim nazivom ne postoji (iako je česta upotreba tog termina), ali postoji poreska prijava (godišnja poreska prijava poreza na dobit), koja ima ulogu poreskog bilansa.

Slovenija je razvila i primjenjuje svoje nacionalne računovodstvene standarde (izvorno: Slovenski računovodski standardi, 2006) koji su u potpunosti usaglašeni sa MRS/MSFI, te samim tim i sa kriterijumima za priznavanje prihoda i rashoda u finansijskim izvještajima. Oblast poreza na dobit primarno je regulisana Zakonom o porezu na dohodak pravnih lica („Uradni list RS“ št. 117/06, 56/08, ..., 81/13. i 50/14), a u okviru kojeg su određene odredbe definisane u skladu sa direktivama Evropske komisije¹ koje su u vezi sa ovom oblašću. Pojedine odredbe razmatrane su i kroz druga pravna akta, kao što su Zakon o poreskom postupku, Pravilnik o transfernim cijenama, Pravilnik o profitnim i neprofitnim djelatnostima i sl.

U Republici Srpskoj, osnovica za obračun poreza na dobit utvrđuje se na način da se prvo utvrde prihodi koji se priznaju za poreske svrhe, odnosno da se koriguju prihodi iz bilansa uspjeha za iznos koji se ne priznaje prema poreskim propisima. Isto se postupa i sa rashodima, te se u poreskoj prijavi iskazuju samo oni prihodi i rashodi koji se priznaju za poreske svrhe i njihova vrijednost. Razlika između poreski priznatih prihoda i poreski priznatih rashoda predstavlja osnovicu koja se koriguje za iznos poreskog gubitka iz prethodnih perioda, nakon čega je dobijeni iznos moguće umanjiti za ostvarene poreske olakšice. Na izračunatu osnovicu primjenjuje se propisana poreska stopa koja u Republici Srpskoj iznosi 10%. U Sloveniji se takođe kreće od priznavanja prihoda i rashoda, a poreska stopa iznosi 17%.^{2 3}

U nastavku rada biće prikazane osnovne razlike u tretmanu priznavanja prihoda i rashoda za poslovne i poreske svrhe i propisane poreske olakšice za oba poreska sistema, a akcenat će biti na privrednim društvima.

2.1. Priznavanje prihoda

U Republici Srpskoj, za potrebe poslovnog bilansa, prihodi se priznaju, klasifikuju i vrednuju u skladu sa relevantnim međunarodnim računovodstvenim standardima (najčešće sa MRS 18 – Prihodi). Prema navedenom standardu, prihod se priznaje kada je priliv

¹ Direktive Evropske komisije koje se prenose u Zakonu o porezu na dohodak pravnih lica su: Direktiva Vijeća 90/434/EEC od 23. jula 1990, Direktiva Vijeća 2003/49/EZ od 3. juna 2003. i Direktiva Vijeća 2011/96/EU od 30. novembra 2011.

² Od 2009. do 2013. poreska stopa se smanjivala za 1–2 procentna poena, tj. u 2009. propisana je stopa od 21%, 2010. bila je 20%, zatim 18% u 2012. i od 2013. je 17%. Planirano je da se smanjenje poreske stope nastavi i u 2014. i 2015, ali zbog ekonomske krize je zaustavljeno smanjenje poreske stope.

³ U zakonodavstvu Slovenije propisana je i stopa od 0% za penzione fondove, aktivnosti osiguranja sprovođenja penzionog plana, investicioni fondovi i kompanije rizičnog kapitala (venture capital company), pod određenim uslovima.

ekonomskih koristi u entitet vjerovatan, te koristi se mogu pouzdano izmjeriti, a vrednuju se po fer vrijednosti primljenih ili potraživanih naknada (Međunarodni računovodstveni standard 18 – Prihodi, 2009). Prema tome, svaki priliv ekonomskih koristi tokom datog perioda koji rezultira povećanjem kapitala, a ne predstavlja porast po osnovu doprinosa učesnika u kapitalu, koji je vjerovatan i može se pouzdano mjeriti, predstavlja prihod i ulazi u obračun rezultata poslovanja preduzeća.

Ipak, za svrhe obračuna poreza na dobit, moguće je da se neki od prihoda iskazanih u poslovnom bilansu – bilansu uspjeha priznaju u drugačijim iznosima ili se uopšte ne priznaju, te na taj način utiču na poresku osnovicu. U Zakonu o porezu na dobit, u članovima 6. i 7. („Službeni glasnik Republike Srpske“ br. 91/06. i 57/12), propisano je da se oporezivim prihodima smatraju svi prihodi iz bilo kojeg izvora, bilo u novcu ili naturi, i bez obzira na to da li su nastali u vezi sa obavljanjem poslovne djelatnosti pravnog lica, osim sljedećih prihoda:

- dividende i učešća u dobitku;
- prihodi od naplaćenih otpisanih potraživanja koja su u prethodnim poreskim periodima bila uključena u poresku osnovicu, a nisu isključena iz poreske osnovice kao priznati rashod;
- prihodi u obliku kamate od hartija od vrijednosti koje izda ili za koje garantuje Bosna i Hercegovina, entiteti, jedinice lokalne samouprave, Centralna banka, osiguravajuća društva, investicioni fondovi, banke ili druge finansijske institucije;
- ukoliko se imovina ne konvertuje slobodnom voljom poreskog obveznika, a prihod od takve transakcije se reinvestira u imovinu iste ili slične vrste prije isteka druge godine u kojoj je imovina konvertovana, onda se sva naknada primljena radi obeštećenja poreskog obveznika za gubitak imovine ne uključuje u oporezivi prihod;
- kamata na depozite u banci;
- prihodi na koje je plaćen porez po odbitku, a koje je platio isplatilac prihoda;
- prihod od razmjene ili transfera istovrsne imovine.

Ukoliko pravno lice ostvari prihod u vezi sa poslovanjem sa povezanim pravnim licem, a po cijeni koja je niža od tržišne, prihod za poreske svrhe uvećava se u odnosu na prihod iskazan u poslovnom bilansu uspjeha po tom osnovu.

U Sloveniji, prema SRS 18 – Prihodi, definišu se, između ostalog, kriterijumi kada se neki prihod priznaje u poslovne svrhe, a to je onda kada dolazi do povećanja ekonomskih koristi koje je u vezi sa povećanjem sredstava ili smanjenjem obaveza, ta povećanja se mogu pouzdano izmjeriti, a sam priliv ekonomskih koristi je vjerovatan (Slovenski računovodski standard 18, 2006).

Međutim, za potrebe utvrđivanja poreske osnovice poreza na dobit, slično kao i u Republici Srpskoj, definisani su prihodi koji su iskazani u bilansu uspjeha, ali se ne priznaju za poreske svrhe, kao i oni prihodi koji se samo djelimično priznaju ili se priznaju u višem iznosu od iskazanih u bilansu. Kao i u zakonodavstvu Republike Srpske, na strani prihoda ne odstupa se u velikoj mjeri od poslovnog bilansa, tj. priznaju se gotovo svi prihodi, a oni koji se ne priznaju ili se samo djelimično priznaju propisani su u samom zakonu.

Zakonom o porezu na dohodak pravnih lica („Uradni list RS“ št. 117/06, 56/08, ..., 81/13. i 50/14) propisano je da se sljedeći prihodi ne priznaju ili se djelimično priznaju kao prihodi za poreske svrhe:

- prihodi od dividendi i drugih učeća u profitu sličnih dividendi. Prihod koji se ostvari po osnovu dividende i drugih oblika učešća u dobitku sličnih dividendi (prihodi slični prihodu po osnovu dividendi definisani su u članu 74. istog zakona) isključuje se iz poreske osnovice ukoliko je isplatilac poreski obveznik Zakona o porezu na dohodak pravnih lica Slovenije, rezident u Evropskoj uniji ili poreski obveznik poreza na dobit i nije rezident u državama gdje je prosječna poreska stopa poreza na dobit niža od 12,5%;⁴
- prihodi dobijeni iz neprofitnih aktivnosti. Poreski obveznici koji obavljaju neprofitne djelatnosti (kao što su udruženja, vjerske institucije, političke partije i sl., definisane članom 9) prihod, kao i proporcionalni dio troškova nastao za svrhe obavljanja tih djelatnosti, isključuju iz poreske osnovice. Navedene institucije porez plaćaju na one prihode koje ostvare iz profitnih djelatnosti. Nadležno ministarstvo propisuje koje su profitne, a koje neprofitne djelatnosti;
- dobitak ostvaren od prodaje učešća u kapitalu drugih pravnih lica. Pedeset procenata iznosa ostvarenog dobitka se ne priznaje za poreske svrhe ako je poreski obveznik u tom preduzeću nosilac najmanje 8% glasačkih prava u periodu od najmanje šest mjeseci i ako je u tom periodu zaposlena najmanje jedna osoba na puno radno vrijeme. Ovo umanjenje poreske osnovice ne odnosi se na dobitke koji se ostvare iz investicija u vlasničke akcije kompanija koje imaju sjedište u državama izvan Evropske unije gdje je poreska stopa niža od 12,5%.

Osim navedenih, a u vezi sa poreskim tretmanom prihoda su i rezervisanja i promjene fer vrijednosti. Prihodi od ukidanja rezervisanja priznaju se u iznosu od 50% u periodu kada je došlo do ukidanja rezervisanja. Ukoliko je sredstvo bilo obezvrijeđeno, a rashod nije bio priznat kao rashod za poreske svrhe, ni prihod koji se ostvari ukoliko dođe do ispravke vrijednosti obezvređenja ne priznaje se u poreske svrhe. Prihodi mogu da se umanjuju i po osnovu međunarodnih sporazuma o izbjegavanju dvostrukog oporezivanja.

Pored umanjenja prihoda za poreske svrhe, zakonom su propisani i slučajevi u kojima prihode za poreske svrhe treba uvećati u odnosu na prihode iz bilansa uspjeha. To uvećanje može nastati po osnovu transfernih cijena, utvrđene kamate između povezanih lica i ispravki grešaka iz prethodnih perioda.

2.2. Priznavanje rashoda

Na strani rashoda očekivano su veća prilagođavanja poslovnog bilansa za poreske svrhe budući da je lakše manipulirati rashodovnom stranom kako bi se iskazala niža poreska osnovica, pa samim tim i obaveza za porez na dobit. Opšte pravilo je da se za poreske svrhe mogu priznati samo oni rashodi koji su nastali u svrhu ostvarenja oporezivih prihoda.

U Republici Srpskoj, za potrebe sastavljanja poreskog bilansa (poreske prijave) razlikuju se rashodi koji se u potpunosti ne priznaju za poreske svrhe i rashodi koji se djelimično priznaju, te se u značajnoj mjeri odstupa od poslovnog bilansa uspjeha. U članu 8. stav (3) Zakona o porezu na dobit propisano je da se sljedeći rashodi ne priznaju za poreske svrhe:

- kazne i kamate plaćene zbog kršenja zakona i drugih propisa;
- premije osiguranja koje plaća poslodavac za ličnu korist zaposlenih osim ako te premije nisu uključene u plate zaposlenih;
- gubitak na prodaji ili prenosu bilo koje imovine između povezanih lica;
- donacije političkim strankama i organizacijama;

⁴ Države sa prosječnom nominalnom stopom poreza na dobit ispod 12,5% smatraju se, u smislu ovog zakona, poreskim oazama.

- kapitalni rashodi vezani za sticanje ili stvaranje imovine koja se amortizuje, a koja ima uobičajen ekonomski vijek preko jedne godine;
- lični troškovi i troškovi koji nisu u vezi sa djelatnošću koja se obavlja;
- rashodi u vezi sa nabavkom kancelarijskih tepiha, umjetnina, dekorativnih elemenata i druge imovine koja ima karakter investicionog dobra;
- rashodi po osnovu amortizacije goodwilla.

Osim navedenih, za poreske svrhe se ne priznaju ni rashodi koji su evidentirani u knjigama, a koji nisu dokazani vjerodostojnim dokumentima, kao i rashodi koji se odnose na neoporezivi prihod. Rashodi koji se djelimično priznaju su: rashodi u korist povezanog lica u iznosu za koliko ti rashodi prelaze tržišnu cijenu za robu ili usluge izvršene poreskom obvezniku od strane povezanog lica; 30% troškova reprezentacije, a koji su u vezi sa poslovnom djelatnošću pravnog lica; nagrade radnicima do iznosa propisanih u Pravilniku za primjenu Zakona o porezu na dobit; gubici zaliha obračunavaju se posebno, kako je propisano Pravilnikom; donacije javnim institucijama, humanitarnim, kulturnim i obrazovnim organizacijama u iznosu od 3% od ukupnog prihoda u toj poreskoj godini (iznos preko tako utvrđenog troška se može prenositi u naredne tri godine umanjujući donacije); rashodi po osnovu sponzorstva u iznosu do 2% od ukupnog prihoda u toj poreskoj godini; stipendije studentima do 75% prosječne mjesečne neto plate u Republici.

Najznačajnija odstupanja od poslovnog bilansa mogu se uočiti kod obračuna amortizacije s obzirom na to da se za mašine i opremu dozvoljava ubrzana amortizacija koja se obračunava na način da se u prvoj godini otpiše 40% vrijednosti, a u drugoj i trećoj po 30%, što značajno odstupa od godišnjih stopa amortizacije koje se primjenjuju za potrebe izrade poslovnog bilansa.

U Sloveniji, u skladu sa SRS 17 – Rashodi, rashodi se priznaju kao pad ekonomskih koristi tokom obračunskog perioda i povezani su sa smanjenjem sredstava ili povećanjem obaveza, a samo smanjenje, odnosno povećanje se može pouzdano izmjeriti (Slovenski računovodski standard 17, 2006). U članu 29. Zakona o porezu na dohodak pravnih lica propisano je da se za poreske svrhe priznaju oni rashodi koji dovode do oporezivih prihoda. Rashodi koji nisu potrebni za stvaranje prihoda su rashodi koji nisu direktno u vezi sa aktivnostima preduzeća i nisu posljedica obavljanja tih aktivnosti; rashodi koji su privatne prirode i rashodi koji nisu uobičajeni za normalnu poslovnu praksu. Osim navedenih, rashodi koji se ne priznaju za poreske svrhe su i („Uradni list RS“ št. 117/06, 56/08, ..., 81/13. i 50/14):

- dividende, uključujući i skrivene isplate profita;
- rashodi za pokriće gubitaka iz prethodnih perioda;
- troškovi koji su u vezi sa privatnim životom (zabave, odmori, rekreacija i sl.);
- troškovi prinudne naplate poreza i drugih dažbina;
- kazne;
- troškovi koje plati vlasnik kao fizičko lice;
- PDV koji u skladu sa propisima koji uređuju oblast PDV-a nije bio prijavljen od strane poreskog obveznika kao poreski kredit;
- kamate za kašnjenja u plaćanju i kamate za kredite koji su primljeni od lica koje je registrovano ili kojem je sjedište

menadžmenta u državama koje nisu članice EU, a u kojima je stopa poreza na dobit niža od 12,5%;

- donacije;
- mito i druga slična davanja.

Zakonom je propisano i djelimično priznavanje pojedinih rashoda. Troškovi reprezentacije se priznaju u iznosu od 50% priznatih rashoda u poslovnom bilansu uspjeha. U istom procentu priznaju se i troškovi nadzornog odbora i drugih organa koji obavljaju funkciju nadzora. Posebno se reguliše i kreditiranje poreskog obveznika od strane povezanog lica, pri čemu je propisano da se kamata plaćana na kredite akcionara koji direktno ili indirektno ima 25% akcija ili glasačkih prava ne može priznati kao odbitni rashod ukoliko kredit prelazi iznos koji je četiri puta veći od vrijednosti koju akcionar ili partner ima u vrijednosti kapitala poreskog obveznika, osim ako se ne dokaže da poreski obveznik taj iznos nije mogao posuditi od lica koje nije povezano lice. Troškovi amortizacije priznaju se u izračunatom iznosu, ali najviše do vrijednosti amortizacije koja se dobije primjenom linearne metode i propisanih maksimalnih amortizacionih stopa. Iznos preko tako izračunate vrijednosti amortizacije može se priznati kao rashod za poreske svrhe, ali u narednim poreskim periodima. Maksimalne stope amortizacije propisane su zakonom (član 33, stav 5) i kreću se od 3% za građevinske objekte (uključujući i investicionu imovinu), pa do 50% za računarsku opremu, hardver i softver. Troškovi zaliha priznaju se u skladu sa izabranom metodom obračuna zaliha, čija upotreba je dozvoljena u skladu sa SRS 4 – Zalihe. Rashodi po osnovu revalorizacije potraživanja priznaju se kao rashodi za poreske svrhe, ali u iznosu koji nije viši od iznosa aritmetičke sredine otpisanih potraživanja u prethodna tri poreska perioda (godine) ili od iznosa koji predstavlja 1% od poreski priznatih rashoda u tom periodu. Otpisana potraživanja priznaju se kao rashod po okončanju sudske odluke u stečajnom postupku ili prinudnoj naplati. Otpisana potraživanja mogu se priznati kao rashod i bez sudske odluke ukoliko je sam iznos potraživanja niži od troškova koji bi nastali u sudskom postupku, ukoliko obveznik dokaže da je pokušao naplatiti potraživanja u skladu sa dobrom poslovnom praksom. Rashodi se umanjuju i za iznos razlike nastale između transfernih i tržišnih cijena. Moguće je umanjiti rashode po osnovu obezvređenja goodwilla u iznosu od 20% inicijalne vrijednosti. Takođe, rashodi se umanjuju po osnovu gubitaka koji se ostvare kod prodaje vlasničkih udjela za 50% iznosa gubitka. Rashode za poreske svrhe moguće je uvećati u odnosu na iskazane u bilansu uspjeha po osnovu priznavanja troškova rezervisanja u periodu kada su iskorištena, a koja nisu bila priznata u momentu formiranja kao trošak, po osnovu poreski nepriznatih rashoda po osnovu revalorizacije iz prethodnog perioda i sl.

2.3. Poreske olakšice

Razlika između oporezivih prihoda i oporezivih rashoda može da se umanjiti za iznos poreskih olakšica. Poreske olakšice su predviđene i propisane u oba posmatrana poreska sistema, s tim da se u zakonu koji se odnosi na Sloveniju nalazi mnogo više mogućnosti za umanjivanje poreske osnovice nego u Republici Srpskoj. Međutim, neke od poreskih olakšica koje propisuje Zakon u Sloveniji u Republici Srpskoj se djelimično priznaju kao rashod. Iako bi se moglo zaključiti da se na taj način ove razlike svode na manji nivo, ipak ne mora biti tako. Razlog je taj što se poreske olakšice mogu koristiti samo ako je prethodno izračunata poreska osnovica pozitivna. Ukoliko je negativna, tu se završava proces utvrđivanja obaveze za porez na dobit.

U Republici Srpskoj, poreske olakšice mogu se ostvariti po osnovu:

- ulaganja u nekretnine, postrojenja i opremu koje su stavljene u upotrebu i koje se koriste neposredno u procesu obavljanja proizvodne djelatnosti poreskog obveznika i

– po osnovu zapošljavanja.

Poreska osnovica umanjuje se za iznos ulaganja u proizvodnju, a samo umanjeno vrši se u poreskom periodu kada su nabavljena sredstva stavljena u upotrebu. U slučaju da obveznik proda ili otuđi sredstvo po osnovu kojeg je umanjio poresku osnovicu prije isteka perioda od tri godine nakon stavljanja u upotrebu, u obavezi je da plati porez koji bi bio plaćen da nije iskoristio umanjeno poreske osnovice uz pripadajuću kamatu. Poreska osnovica može se umanjiti i po osnovu zapošljavanja novih radnika (koji se nalaze u evidenciji biroa za zapošljavanje), i to ukoliko poreski obveznik zaposli 30 novih radnika (čime se ukupan broj radnika povećava za taj iznos) na neodređeno vrijeme i u tom slučaju poreska osnovica se umanjuje za iznos plaćenog poreza na dohodak i doprinosa za ta lica. Ukoliko poreski obveznik u roku od tri godine ne zadrži broj radnika po osnovu čijeg zaposlenja je umanjio poresku osnovicu, dužan je da plati porez kao da nije ni umanjio poresku osnovicu, ali uvećan za iznos kamata.

U Sloveniji poreski obveznici mogu ostvariti umanjeno poreske osnovice na osnovu više načina:

- ulaganja u istraživanje i razvoj,
- investiranja u opremu i nematerijalna sredstva,
- zapošljavanja novih radnika,
- prijema studenata, učenika i pripravnika na praksu,
- dodatnog penzionog osiguranja i
- donacija.

Poreska osnovica može se umanjiti za 100% vrijednosti sredstava koja su uložena u istraživanje i razvoj, ali pod uslovom da taj iznos ne prelazi iznos poreske osnovice. Neiskorišteni dio umanjeno poreske osnovice (ukoliko su ulaganja u istraživanje i razvoj viša od poreske osnovice u posmatranom periodu), može se koristiti za umanjeno poreske osnovice u narednih pet poreskih godina. Sredstva koja su uložena u istraživanje i razvoj ne mogu se koristiti za umanjeno poreske osnovice ukoliko su obezbijeđena iz budžeta Republike Slovenije ili budžeta EU. Ukoliko poreski obveznik investira u opremu ili nematerijalnu imovinu, može ostvariti umanjeno poreske osnovice u iznosu koji predstavlja 40% vrijednosti uloženi sredstava. Pri tome, umanjeno se ne može ostvariti ukoliko se ulaže u namještaj i kancelarijsku opremu (osim ulaganja u kompjutere i kompjutersku opremu). Za razliku od zakonodavstva Republike Srpske, poreske olakšice po ovom osnovu je moguće ostvariti i ukoliko se ulaže u motorna vozila, ali pod uslovom da se radi o hibridnim ili električnim automobilima ili autobusima i ako se radi o teretnim vozilima koja zadovoljavaju minimalno EURO VI standard. Goodwill i prava na raspolaganje nepokretnom imovinom ne mogu se smatrati ulaganjem u nematerijalnu imovinu po osnovu čega bi se ostvarilo umanjeno poreske osnovice, ali može po osnovu sticanja opreme putem finansijskog lizinga. Umanjenje poreske osnovice ne može biti više od iznosa same osnovice, a neiskorišteni dio može da se koristi u narednih pet poreskih godina. U slučaju da poreski obveznik proda ili otuđi sredstvo po osnovu kojeg je iskoristio umanjeno poreske osnovice, i to u periodu ne dužem od tri godine nakon dana ulaganja ili prije potpune amortizacije sredstva (pod uslovom da je taj rok kraći od tri godine) poreska osnovica se mora uvećati u godini prodaje za iznos iskorištenih poreskih olakšica po tom osnovu. Po ovom osnovu se također ne mogu iskoristiti poreske olakšice ukoliko su za sticanje korištena sredstva dobijena iz budžeta jedinica lokalne samouprave, budžeta Slovenije ili budžeta EU. Za razliku od Republike Srpske, olakšice po osnovu zaposlenja novih radnika mogu se mnogo lakše ostvariti. Ukoliko poslodavac primi u radni odnos na neodređeno vrijeme lice mlađe od 26 godina ili lice starije od 55 godina, koje je prethodnih, najmanje, šest mjeseci bilo registrovano kod Zavoda za zapošljavanje i koje nije radilo kod tog

istog poreskog obveznika u posljednja 24 mjeseca, može da ostvari umanjeno poreske osnovice. Umanjenje po ovom osnovu iznosi 45% plate koju ostvari novozaposleno lice (po osnovu čijeg zaposlenja se i ostvaruje navedeno pravo). Poresku osnovicu moguće je umanjivati naredna 24 mjeseca od momenta zaposlenja. Još jedan od uslova koje treba ispuniti da bi se iskoristilo pravo na umanjeno poreske osnovice je da se sa novozaposlenim licem povećava ukupan broj zaposlenih. Ukoliko poreski obveznik zaposli lice sa invaliditetom, pravo na umanjeno poreske osnovice iznosi 50% od zarade tog lica ili 70% od zarade tog lica ukoliko se radi o 100% invalidu. Prijemom na praksu i usavršavanje pripravnika, srednjoškola ili studenta poreski obveznik ostvaruje pravo na umanjeno poreske osnovice po osnovu naknade koju daje tom licu, ali to umanjeno ne smije biti više od 20% od prosječne mjesečne plate u Sloveniji. Pravo za umanjeno ostvaruje se za svaki mjesec prakse ili uključivanja u obrazovni proces.

Poreski obveznik koji plaća dodatno kolektivno penzijsko osiguranje može ostvariti pravo na umanjeno poreske osnovice, ali ne više od iznosa koji predstavlja 24% od obaveznog doprinosa za penzijsko osiguranje, ne više od 2.390 evra godišnje i ne više od iznosa poreske osnovice.

Poreski obveznik može ostvariti umanjeno poreske osnovice po osnovu donacije sredstava u humanitarne svrhe, asistenciju licima sa invaliditetom, nauku, obrazovanje, zdravstvo, sport, kulturu, ekologiju, religijske svrhe ili opšte interese. Ovo umanjeno iznosi 0,3% poreskih prihoda poreskog obveznika u tom periodu. Umanjenje poreske osnovice za dodatnih 0,2% od oporezivih prihoda poreskog obveznika može se ostvariti za ulaganja u dobrovoljna društva za zaštitu od prirodnih katastrofa i drugih nesreća. Za donaciju sredstava političkim partijama, poreski obveznik može da ostvari pravo na umanjeno poreske osnovice u iznosu koji je jednak iznosu tri prosječne mjesečne plate u preduzeću.

3. DODATAK: NOVI ZAKON O POREZU NA DOBIT U REPUBLICI SRPSKOJ

U martu 2015. godine, Narodna skupština Republike Srpske usvojila je nacrt novog zakona o porezu na dobit koji, u momentu pisanja ovog rada, još uvijek nije stupio na snagu. Opšti utisak je da će se novim zakonom poreski bilans više približiti poslovnom bilansu. Neke od značajnijih razlika koje bi mogle nastati u odnosu na još uvijek aktuelni Zakon o porezu na dobit, a u pogledu utvrđivanja poreske osnovice, date su u nastavku (Nacrt Zakona o porezu na dobit, 2015).

Kod priznavanja prihoda, navodi se da se prihod u obliku nominalne ili ugovorene kamate na dužničke hartije od vrijednosti ne može priznati kao prihod bez obzira na to ko je emitent. Prihodi po osnovu ukidanja rezervisanja također se ne priznaju, kao ni prihodi od usklađivanja vrijednosti imovine koja podliježe amortizaciji. Nacrtom je predviđeno i da se dobiti utvrđeni direktno u kapitalu ne priznaju za poreske svrhe.

Nacrtom novog zakona o porezu na dobit nije predviđen postupak ubrzane amortizacije, već bi se trošak amortizacije priznao u iznosu obračunatom na nabavnu vrijednost po linearnoj metodi primjenom godišnjih amortizacionih stopa. Predviđeno je da se rashodi po osnovu reklame i propagande priznaju kao poreski rashod u iznosu od 5% od ukupnog prihoda u toj poreskoj godini, dok je još uvijek aktuelnim zakonom propisano da se ovi rashodi mogu priznati u visini rashoda iskazanih u bilansu uspjeha. Novim zakonom jasnije se definiše poreski tretman naknadno odobrenog rabata, te se propisuje da se može priznati kao rashod za poreske svrhe, ali najviše u iznosu od 3% od vrijednosti prihoda od prodaje konkretnom kupcu uz zadovoljavanje drugih uslova. Predviđeno je i da se rashodi po osnovu stipendija

učenicima i studentima koji su u krvnom ili tazbinskom srodstvu s poreskim obveznikom ne mogu priznati kao rashodi za poreske svrhe, što ranije nije bilo propisano.

Uslovi ostvarenja prava na umanjenje poreske osnovice nisu se značajno promijenili.

4. PORESKI TRETMAN PRIHODA I RASHODA NA PRIMJERU

U tabeli 1. prikazan je primjer poreskog priznavanja rashoda iskazanih u bilansu uspjeha za poreske svrhe u Republici Srpskoj

(prema još uvijek važećem zakonu i prema nacrtu novog zakona) i u Sloveniji, bez namjere da se pokažu isključivo razlike, već i tretman nekih uobičajenih prihoda i rashoda u poslovanju preduzeća.

Za potrebe primjera uvešćemo i određene pretpostavke. Troškovi reprezentacije u vezi su sa samim poslovanjem i unapređenjem poslovanja. Nabavna vrijednost opreme koja se amortizuje je 10.000 KM, a korisni vijek trajanja je 10 godina. Oprema je nabavljena u januaru tekuće godine i koristi se u proizvodnji. Preduzeće je prodalo akcije drugog preduzeća u kojem ima vlasnički udio od 10%. Preduzeće je u septembru zaposlilo i dva nova radnika, čime je povećan i ukupan broj radnika. Mjesečna plata iznosi 800 KM po radniku.

Tabela 1. Priznavanje prihoda i rashoda za poreske svrhe u Republici Srpskoj i Sloveniji – primjer

Naziv računa	Iznos u BU	Iznos priznat u poreske svrhe		
		Republika Srpska	Slovenija	Republika Srpska (nacrt novog zakona)
PRIHODI				
Prihodi od prodate robe	70.000	70.000	70.000	70.000
Prihodi od prodatih gotovih proizvoda	90.000	90.000	90.000	90.000
Prihodi od povećanja vrijednosti učinaka	20.000	20.000	20.000	20.000
Prihodi od donacija	10.000	10.000	10.000	10.000
Prihodi od dividendi	1.000	0	0	0
Dobici od prodaje opreme	500	500	500	500
Dobici od prodaje HOV	3.000	3.000	1.500	3.000
UKUPNO (I)	194.500	193.500	192.000	193.500
RASHODI				
NV prodate robe	45.000	45.000	45.000	45.000
Troškovi materijala	40.000	40.000	40.000	40.000
Troškovi zarada	35.000	35.000	35.000	35.000
Troškovi reprezentacije	10.000	3.000	5.000	3.000
Troškovi reklame i propagande	13.000	13.000	13.000	9.750
Troškovi amortizacije opreme ⁵	917	4.000	917	917
Donacije političkim strankama	3.000	0	0	0
Donacije kulturnim institucijama	7.000	5.805	0	5.805
UKUPNO (II)	153.917	145.805	138.917	139.472
Rezultat (I-II)	40.583	47.695	53.083	54.028
Umanjenje za poreske olakšice (III)		10.000	10.180,5	10.000
Poreska osnovica (I-II)-III		37.695	42.902,5	44.028
Obaveza za porez na dobit		3.769,5	7.293,43	4.402,8

Izvor: obrada autora.

Na osnovu primjera, može se primijetiti da razlike u poreskom tretmanu prihoda i rashoda u analiziranim poreskim sistemima nisu velike. Dok je poreski tretman prihoda dosta sličan u Republici Srpskoj i Sloveniji, a i u poređenju sa tretmanom prihoda u poslovnom bilansu, na strani rashoda su veća odstupanja. Prema analiziranim pozicijama i uzetim pretpostavkama, razlika između oporezivih prihoda i oporezivih rashoda je viša u Sloveniji u odnosu

na trenutno važeće propise u Republici Srpskoj. Tome je najviše doprinio poreski tretman amortizacije koji dozvoljava primjenu ubrzane amortizacije za poreske svrhe. Međutim, poreski sistem Slovenije omogućava umanjenje poreske osnovice po više različitih osnova te se može desiti da osnovica iz tih razloga u Sloveniji bude niža u odnosu na Republiku Srpsku. Takođe, treba imati u vidu i kako pojedine odredbe zakona utiču na naredne poreske periode.

⁵ Amortizacija izračunata za 11 mjeseci s obzirom na to da je mašina nabavljena u januaru i stavljena u upotrebu od 01.02.

Na kraju, treba napomenuti i da je poreska stopa u Sloveniji viša za sedam procentnih poena u odnosu na Republiku Srpsku, što značajno utiče na samu obavezu za porez na dobit. Ukoliko bi poreska stopa bila ista, u posmatranom primjeru, razlike koje bi se pojavile bile bi znatno niže. U sva tri posmatrana slučaja, računovodstvena dobit niža je od oporezive dobiti prije poreskih olakšica.

ZAKLJUČAK

U Republici Srpskoj, kao i u Sloveniji, polazna osnova za izračunavanje poreza na dobit su prihodi i rashodi iskazani u bilansu uspjeha koji se koriguju za poreske svrhe, a u skladu sa poreskim propisima. U oba poreska sistema država je propisala koji od prihoda i rashoda iz poslovnog bilansa uspjeha se ne priznaju ili se priznaju u različitim iznosima za poreske svrhe, kako bi se spriječile zloupotrebe.

Međusobnim poređenjem dijela Zakona o porezu na dobit (dohodak pravnih lica) u Republici Srpskoj i Sloveniji, koji se odnosi na utvrđivanje osnovice za obračun poreza, uočeno je da razlike nisu drastično velike, ali ih ipak ima, i to najviše u pogledu poreskih olakšica. Na strani prihoda za poreske svrhe, u oba entiteta, manja su odstupanja od poslovnog bilansa i svode se na manji broj računa prihoda koji se isključuju iz poreske osnovice. Na strani rashoda, odstupanja su veća, kako poreskog od poslovnog bilansa, tako i u pogledu poreskog bilansa posmatranih poreskih sistema, i moglo bi se reći da je u Sloveniji u odnosu na još uvijek važeći Zakon o porezu na dobit u Republici Srpskoj, veća povezanost sa poslovnim bilansom.

Važno je napomenuti da se prema zakonodavstvu Slovenije propisuju veći broj poreskih olakšica, ali da se one mogu koristiti samo ukoliko je razlika između oporezivih prihoda i oporezivih rashoda pozitivna. Neke od tih poreskih olakšica mogle bi se primijeniti i u Republici Srpskoj, čime se ne bi olakšalo samo poreskim obveznicima poreza na dobit nego i čitavom društvu (npr. olakšice za zapošljavanje mladih i olakšice za nabavku hibridnih ili električnih vozila čijom upotrebom se smanjuje zagađenje životne sredine

u odnosu na upotrebu klasičnih motornih vozila sa motorima sa unutrašnjim sagorijevanjem).

Međutim, izvesti zaključak o tome u kojem poreskom sistemu bi poreski obveznik platio više ili manje poreza zavisi prvenstveno od strukture prihoda i rashoda koje poreski obveznik iskaže u poreskom bilansu, djelatnosti, ulaganja u istraživanje, razvoj, proizvodnju i sl.

IZVORI

1. Government Finance Statistics Manual (2014). Washington: International Monetary Fund.
2. Kokotec Novak, M., Hauptman, L. (2012). *Davčno računovodstvo*. Maribor: Univerza v Maribor.
3. Rodić, J. (1991). *Teorija i analiza bilansa*. Beograd: Ekonomika.
4. Međunarodni računovodstveni standard 18 – Prihodi (2009). Međunarodni računovodstveni standardi. IFAC.
5. Nacrt Zakona o porezu na dobit. (2015, mart). Preuzeto 15. marta 2015. Narodna skupština Republike Srpske: <http://www.narodnaskupstinars.net/>
6. Pravilnik o primjeni Zakona o porezu na dobit, „Službeni glasnik Republike Srpske” br. 129/13, 110/07, ..., 99/13.
7. Slovenski računovodski standardi. (2006). Retrieved from Zveza računovodij, finančnikov in revizorjev Slovenije: <http://www.zvezarfr.si/zakonodaja/predpisi>
8. The OECD classification of taxes (2014). Paris, France.
9. Zakon o davku od dohodkov pravnih oseb, Uradni list RS, št. 117/06, 56/08, ..., 81/13. i 50/14.
10. Zakon o porezu na dobit, Službeni glasnik Republike Srpske, br. 91/06, 57/12.