



**Skupština Crne Gore
Parlamentarni institut
Istraživački centar**

Istraživački rad:

**Komparativni pregled zakonskih rješenja pojedinih elemenata poreza na dobit pravnih lica
u nekoliko zemalja regiona**

Podgorica, maj 2015. godine

Broj: 08/2015

Klas. br: 00-52/15-

Datum: maj 2015. godine

Pripremio: Istraživački centar – Parlamentarni institut

**Stavovi izrečeni u tekstu ne predstavljaju zvaničan stav Skupštine Crne Gore.*

*** Svi pojmovi upotrijebljeni u istraživačkom radu u muškom gramatičkom rodu obuhvataju muški i ženski rod lica na koja se odnose.*

Sadržaj

UVOD.....	4
1. GLAVNI NALAZI ISTRŽIVANJA.....	6
2. Predmet oporezivanja, poreski obveznici i poreska izuzeća.....	8
3. Poreska oslobođenja i olakšice.....	11
4. Visina poreske stope.....	14
5. Poreska osnovica.....	15
5.1 Šta je poreska osnovica?.....	15
5.2 Usklađivanje prihoda.....	15
5.3 Usklađivanje rashoda.....	18
5.4 Amortizacija.....	25
5.5 Kapitalni dobici i gubici.....	28
5.6 Poreski tretman poslovnih gubitaka.....	30
5.1 Dodatne informacije u vezi sa poreskom osnovicom u Hrvatskoj.....	31
5.1.1 Poreska osnovica u poslovanju između povezanih lica rezidenta i nerezidenta.....	31
5.1.2 Kamate između povezanih lica.....	32
5.1.3 Poreska osnovica poslovnih jedinica nerezidenata.....	32
5.1.4 Promjena metode utvrđivanja poreske osnovice.....	33
6. Poreski prekršaji i kazne.....	34
Izvori informacija.....	36

UVOD

Porezi predstavljaju najznačajniji instrument prikupljanja javnih prihoda u svim savremenim državama. Porez na dobit pravnih lica je sastavni dio poreskih sistema većine savremenih država te osnovni oblik oporezivanja preduzeća.

„Jedno od najranijih tumačenja poreza na dobit preduzeća, koje još preovlađuje, jeste da je to porez na prinos od kapitala u sektoru akcionarskih preduzeća. Kada se isplate plate i kupe drugi inputi koji se takođe mogu oduzeti od poreza, ono što ostane predstavlja dobit, odnosno prinos od kapitala.“¹

„Porez na dobit preduzeća se u nekim svojim prethodnim pojavnim oblicima srijeće još krajem XIX vijeka a intenzivnije i u većem broju država u toku i poslije Prvog svjetskog rata. Porez na dobit preduzeća spada u najznačajnije oblike javnih prihoda, iako nema bilansnu izdašnost poput poreza na dohodak građana ili opšteg poreza na promet. Međutim, posjeduje vrlo izraženu razvojnu i stabilizacionu funkciju. To je složen poreski oblik, pogodan i rado korišćen za realizaciju brojnih ekstrasfiskalnih ciljeva oporezivanja, posebno mikro i makroekonomskih ciljeva oporezivanja.“²

U zavisnosti od načina uređenja odnosa između poreza na dobit preduzeća i poreza na dohodak fizičkih lica, postoje dva koncepta oporezivanja dobiti preduzeća i to: *klasični sistem* i *sistem poreske integracije*, potpune ili djelimične, na nivou akcionara ili na nivou preduzeća. U *klasičnom sistemu poreza na dobit preduzeća* ne ostvaruje se integracija poreza na dobit preduzeća sa porezom na dobit fizičkih lica. Dividende se oporezuju dva puta, prvo kao dio ukupne dobiti preduzeća porezom na dobit preduzeća, a zatim, kada se nađu u rukama akcionara, porezom na dohodak građana, dok je neraspodijeljena (akumulisana) dobit preduzeća izložena samo porezu na dobit preduzeća. Zbog toga dolazi do pojave fenomena koji je u poreskoj literaturi poznat kao ekonomsko dvostruko oporezivanje. Ipak, za savremene poreske sisteme uobičajena je primjena *koncepta poreske integracije*. Mehanizmi poreske integracije podrazumijevaju skup mjera i postupaka koji se preduzimaju na nivou preduzeća, odnosno na nivou akcionara kako bi se smanjilo ili eliminisalo dvostruko oporezivanje raspodijeljene dobiti.³

U kontekstu Evropske unije, politika u vezi sa oporezivanjem dobiti kompanija predstavljena je 23. oktobra 2001. godine u okviru Komunikacije Evropske komisije COM/2001/ 582⁴ a potvrđena je 24. novembra 2003. godine u okviru propratne Komunikacije Evropske komisije COM /2003/ 726⁵. Osim toga, Evropska komisija je 16. marta 2011. godine predložila zajednički sistem za obračun poreske osnovice za preduzeća koja posluju u EU. Zajednička konsolidovana poreska osnovica na dobit preduzeća (*Common Consolidated Corporate Tax Base – CCCBT*)⁶ predstavlja skup pravila koje kompanije, koje posluju u okviru EU, mogu koristiti za izračunavanje svoje poreske

¹ Joseph E. Stiglitz, *Economics of the public sector*, drugo izdanje, Beograd, 2008, str. 660

² Marko Radičević, Božidar Raičević, *Javne finansije, teorija i praksa*, Data Status, Beograd, 2008, str.131

³ *Ibid* str. 131-132

⁴ COM (2001) 582: Communication from the Commission to the Council, the European Parliament and the Economic and Social Committee - Towards an Internal Market without tax obstacles - A strategy for providing companies with a consolidated corporate tax base for their EU-wide activities
<http://eur-lex.europa.eu/procedure/EN/168921> (pristupljeno 14.05.2015)

⁵ COM (2003) 726: Communication from the Commission to the Council, the European Parliament and the European Economic and Social Committee - An Internal Market without company tax obstacles: achievements, ongoing initiatives and remaining challenges
<http://eur-lex.europa.eu/procedure/EN/187013> (pristupljeno 14.05.2015)

⁶ Proposal for a Council Directive on a Common Consolidated Corporate Tax Base (CCCTB)
http://ec.europa.eu/taxation_customs/resources/documents/taxation/company_tax/common_tax_base/com_2011_121_en.pdf (pristupljeno 14.05.2015)

osnovice. Drugim riječima, u skladu sa ovim sistemom, prilikom obračuna svoje oporezive dobiti, kompanije se pridržavaju samo jednog sistema EU, radije nego različitih pravila u svakoj od država članica u kojoj posluju.

Porez na dobit u svojim sistemima imaju i Crna Gora, Federacija Bosne i Hercegovine, Hrvatska i Srbija. Srbija je porez na dobit pravnih lica, ranije poznat pod nazivom porez na dobit preduzeća, uvela 1992. godine. U Hrvatskoj je porez na dobit uveden u prvoj fazi poreske reforme početkom 1994. godine i u tom obliku važio je sve do kraja 2000. godine kada su izvršene neke bitne promjene.⁷ Federacija Bosne i Hercegovine je sa primjenom poreza na dobit počela 1997. godine, dok je Crna Gora porez na dobit uvela 2001. godine a sa primjenom počela 1. januara 2002. godine.

U cilju izrade komparativnog pregleda u vezi sa porezom na dobit pravnih lica, Istraživački centar je prikupio, obradio i predstavio podatke koji se odnose na porez na dobit, odnosno predmet oporezivanja, poreske obveznike, poreska izuzeća, poresku stopu i osnovicu, poreske olakšice i oslobođenja te poreske prekršaje i kazne u **Crnoj Gori, Federaciji Bosne i Hercegovine, Hrvatskoj i Srbiji**.

⁷ Pero Jurković, *Javne financije*, Masmedia, Zagreb, str. 311

1. GLAVNI NALAZI ISTRAŽIVANJA

Pravni osnov za funkcionisanje sistema poreza na dobit u zemljama regiona obuhvaćenim istraživanjem (**Crna Gora, FBiH, Hrvatska i Srbija**) predstavlja zakon o porezu na dobit pravnih lica (Crna Gora i Srbija) tj. zakon o porezu na dobit (FBiH i Hrvatska). Predmetom oporezivanja rezidenta u Crnoj Gori, FBiH i Srbiji smatra se dobit koju rezident ostvari na teritoriji i izvan teritorije zemlje, dok se predmetom oporezivanja nerezidenta smatra samo ona dobit koju nerezident ostvari na teritoriji zemlje. Osim toga, predmet oporezivanja stalne poslovne jedinice nerezidenta u Crnoj Gori je dobit koju ostvari ta poslovna jedinica, dok se predmetom oporezivanja nerezidenta koji nema stalnu poslovnu jedinicu smatraju sljedeći prihodi: kamate, naknade za autorska prava i druga prava intelektualne svojine, kapitalni dobiti, naknade za zakup pokretne i nepokretne imovine, naknade po osnovu konsalting usluga, usluga istraživanja tržišta i revizorskih usluga, koje se isplaćuju nerezidentnom pravnom licu.

Obveznikom plaćanja poreza na dobit smatraju se rezidentna i nerezidentna lica koja obavljaju djelatnost radi sticanja dobiti (Crna Gora, FBiH, Hrvatska), privredna društva i druga pravna lica osnovana radi obavljanja privredne djelatnosti u cilju sticanja dobiti (FBiH, Srbija), komanditno društvo (Crna Gora) te zadruga koje ostvaruju prihode prodajom proizvoda na tržištu ili vršenjem usluga uz naknadu kao i druga pravna lica koja nijesu osnovana radi sticanja dobiti već radi postizanja drugih ciljeva, ukoliko ostvaruju prihode prodajom proizvoda na tržištu ili vršenjem usluga uz naknadu – nedobitne organizacije (Srbija). U Hrvatskoj, poreskim obveznikom smatraju se i fizička lica koja ostvaruju dohodak prema propisima o oporezivanju dohotka, ukoliko izjave da će plaćati porez na dobit umjesto poreza na dohodak te fizička lica koja ostvaruju dohodak od obrta i sa obrtom izjednačenih djelatnosti prema propisima o porezu na dohodak.

U pogledu poreskih izuzeća, obveznici koji ne podliježu plaćanju poreza na dobit uglavnom su organi državne uprave i lokalne samouprave, zavodi, vjerske zajednice, političke stranke, sindikati, komore, udruženja, turističke organizacije, sportski klubovi, umjetnička udruženja i sl. (FBiH, Crna Gora i Hrvatska) dok se u Srbiji, pravno lice koje, u skladu sa zakonom kojim se uređuje oporezivanje posebnim porezom po tonaži broda, ispunjava uslove i opredijeli se da, u skladu sa tim zakonom, umjesto poreza na dio dobiti, plaća poseban porez po tonaži broda, za taj dio dobiti ne smatra poreskim obveznikom u skladu Zakonom o porezu na dobit pravnih lica.

Visina poreske stope razlikuje se među zemljama. U istraživačkom radu su, u cilju bolje uporedivosti podataka, osim za navedene zemlje, predstavljene i stope poreza na dobit u Makedoniji i Sloveniji. Najveća stopa poreza na dobit, u iznosu od 20%, plaća se u Hrvatskoj i Sloveniji. Nešto nižu poresku stopu, koja je proporcionalna i jednoobrazna, ima Srbija (15%), u FBiH i Makedoniji porez na dobit plaća se po stopi od 10%, dok najnižu proporcionalnu poresku stopu, u iznosu od 9% od poreske osnovice, ima Crna Gora.

Navedene zemlje koriste veliki broj i širok spektar poreskih olakšica i oslobođenja u sklopu poreza na dobit u cilju podsticanja obavljanja djelatnosti u nedovoljno razvijenim područjima (Crna Gora i Hrvatska), investiranja u proizvodnju (FBiH), podsticanja zapošljavanja invalidnih lica (FBiH i Srbija) te zapošljavanja lica koje se duže od tri mjeseca nalazi na evidenciji Zavoda za zapošljavanje (Crna Gora). Međutim, Crna Gora, za razliku od ostalih zemalja, kao vid poreske olakšice, prepoznaje smanjenje poreske osnovice u visini do 4.000 eura, za pravna lica tj. nevladine organizacije, registrovane za obavljanje privredne djelatnosti, pod uslovom da dobit iskoriste za ostvarivanje ciljeva zbog kojih su osnovane te umanjeње poreske obaveze za 6% od obračunatog i uplaćenog poreza na dobit, za pravna lica koja obračunati porez na dobit uplate u predviđenom roku.

U nastavku dokumenta predstavljen je komparativni pregled zakonskih rješenja u vezi sa porezom na dobit, odnosno predmetom oporezivanja, poreskim obveznicima, poreskim izuzećima, poreskom stopom i osnovicom, poreskim olakšicama i oslobođenjima te poreskim prekršajima i kaznama u Crnoj Gori, Federaciji Bosne i Hercegovine, Hrvatskoj i Srbiji.

2. Predmet oporezivanja, poreski obveznici i poreska izuzeća

Podaci o pravnom osnovu, predmetu oporezivanja, poreskim obveznicima te poreskim izuzećima u Crnoj Gori, Federaciji Bosne i Hercegovine, Hrvatskoj i Srbiji, prikazani su u tabeli koja slijedi.

Tabela 2.1: *Pravni osnov, predmet oporezivanja, poreski obveznik i poreska izuzeća*

Zemlja	Pravni osnov	Predmet oporezivanja	Poreski obveznik	Poreska izuzeća
Crna Gora	Zakon o porezu na dobit pravnih lica ⁸ .	Dobit koju rezident ostvari u Crnoj Gori i izvan Crne Gore, kao i dobit koju nerezident ostvari u Crnoj Gori. Predmet oporezivanja stalne poslovne jedinice nerezidenta je dobit koju ostvari ta poslovna jedinica. Predmet oporezivanja nerezidenta koji nema stalnu poslovnu jedinicu su sljedeći prihodi: kamate, naknade za autorska prava i druga prava intelektualne svojine, kapitalni dobiti, naknade za zakup pokretne i nepokretne imovine, naknade po osnovu konsalting usluga, usluga istraživanja tržišta i revizorskih usluga, koje se isplaćuju nerezidentnom pravnom licu.	- rezidentno, odnosno nerezidentno pravno lice koje obavlja djelatnost radi sticanja dobiti. Pravnim licem smatra se i komanditno društvo.	Porez na dobit ne plaćaju: državni organi, organi državne uprave, organi lokalne uprave, javni fondovi, javne ustanove, turističke organizacije, sportski klubovi, sportska društva i savezi, vjerske zajednice, umjetnička udruženja, političke stranke, komore, sindikati i nevladine organizacije, ako su u skladu sa posebnim zakonom osnovane za obavljanje nedobitne djelatnosti. Međutim, ukoliko gore navedena lica obavljaju dobitnu djelatnost, ta lica su obveznici poreza na dobit za tu djelatnost.
FBiH	Zakon o porezu na dobit ⁹ .	Dobit koju rezident ¹⁰ ostvari na teritoriji i izvan teritorije Federacije, kao i dobit koju nerezident ¹¹ ostvari na teritoriji Federacije.	- privredno društvo i druga pravna lica koja privrednu djelatnost obavljaju samostalno i trajno, prodajom proizvoda i pružanjem usluga na tržištu radi ostvarivanja dobiti;	Obveznici koji ne podliježu plaćanju poreza na dobit su: Centralna banka Bosne i Hercegovine; organi federalne, kantonske i lokalne samouprave; federalne, kantonske i lokalne ustanove, zavodi, vjerske zajednice, političke stranke, sindikat, komore, udruženja, umjetnička udruženja, vatrogasna udruženja, turističke zajednice,

⁸ Zakon o porezu na dobit pravnih lica ("Sl. list RCG", br. 65/01 od 31.12.2001, 12/02 od 15.03.2002, 80/04 od 29.12.2004, 40/08 od 27.06.2008, 86/09 od 25.12.2009, 40/11 od 08.08.2011, 14/12 od 07.03.2012, 61/13 od 30.12.2013).

⁹ Zakon o porezu na dobit („Službene novine Federacije BiH”, broj: 97/07, 14/08 i 39/09) <http://www.pufbih.ba/zakon-o-porezu-na-dobit> (pristupljeno 21.04.2015)

¹⁰ Rezident je pravno lice čije je sjedište (registracija) upisano u registar društava u Federaciji ili kojem se stvarna uprava i nadzor nad poslovanjem nalazi u Federaciji.

¹¹ Nerezident je pravno lice koje je osnovano i čije je sjedište ili kojem su stvarna uprava i nadzor nad poslovanjem van teritorije Federacije, a djelatnost u Federaciji obavlja preko poslovne jedinice ili povremeno.

Zemlja	Pravni osnov	Predmet oporezivanja	Poreski obveznik	Poreska izuzeća
FBiH			- rezident Federacije koji ostvari dobit na teritoriji i izvan teritorije Federacije kao i nerezident koji ostvari dobit na teritoriji Federacije.	sportski klubovi i savezi, fondacije, zavodi, humanitarne organizacije, itd. po osnovu: prihoda iz budžeta ili javnih fondova, sponzorstva ili donacije u novcu ili naturi, kamata, dividendi, članarina, prihoda od prodaje ili prenosa dobara, osim dobara koja se koriste ili su se koristila za obavljanje djelatnosti. Međutim, ukoliko prethodno navedena lica vrše djelatnost koja nije u vezi sa njihovom registrovanom djelatnošću, ta lica podliježu plaćanju poreza na dobit koju ostvare vršenjem te djelatnosti.
Hrvatska	Zakon o porezu na dobit ¹² .		Trgovačko društvo i drugo pravno i fizičko lice, rezident ¹³ Republike Hrvatske, koje ekonomsku djelatnost obavlja samostalno, trajno i radi ostvarivanja dobiti, dohotka ili prihoda ili drugih ekonomski procjenjivih koristi; poslovna jedinica nerezidentnog ¹⁴ preduzetnika na teritoriji Republike Hrvatske; fizičko lice, koje ostvaruje dohodak prema propisima o oporezivanju dohotka, ukoliko izjavi da će plaćati porez na dobit umjesto poreza na dohodak. Takođe, poreski obveznik je i fizičko lice koje ostvaruje dohodak od obrta i sa obrtom izjednačenih djelatnosti prema propisima o porezu na dohodak: 1. ukoliko je u prethodnom poreskom periodu ostvario ukupni prihod veći od 396.238 eura¹⁵, ili 2. ukoliko ispunjava dva od sljedeća tri uslova: – u prethodnom poreskom periodu ostvario je dohodak veći od 52.831 eura,	Izuzeti od plaćanja poreza na dobit su: organi državne uprave, organi područne (regionalne) samouprave, organi lokalne samouprave i Hrvatska narodna banka; državne ustanove, ustanove jedinica područne (regionalne) samouprave, ustanove jedinica lokalne samouprave, državni zavodi, vjerske zajednice, političke stranke, sindikati, komore, udruženja, umjetnička udruženja, dobrovoljna vatrogasna društva, zajednice tehničke kulture, turističke zajednice, sportski klubovi, sportska društva i savezi, zavodi i fondacije te otvoreni investicioni fondovi. Međutim, prethodno navedena lica, koja u skladu sa posebnim propisima obavljaju određenu ekonomsku djelatnost čije bi neoporezivanje dovelo do sticanja neopravdanih povlastica na tržištu, dužne su da se, u roku od osam dana od dana početka obavljanja te djelatnosti, upišu u registar poreskih obveznika koji vodi Poreska uprava, radi utvrđivanja obaveza poreza na dobit po osnovu obavljanja određene ekonomske djelatnosti. Ukoliko se ne upišu u navedeni registar, Poreska uprava će na vlastitu inicijativu ili na predlog drugih poreskih obveznika ili drugog zainteresovanog lica, rješenjem utvrditi da su ta lica obveznici poreza na dobit za tu djelatnost.

¹² Zakon o porezu na dobit ("Narodne novine" br. 177/04, 90/05, 57/06, 146/08, 80/10, 22/12, 148/13, 143/14) <http://www.zakon.hr/z/99/Zakon-o-porezu-na-dobit> (pristupljeno 21.04.2015)

¹³ Rezidenti su pravna i fizička lica čije je sjedište upisano u sudski ili drugi registar ili upisnik u Republici Hrvatskoj ili kojima se mjesto stvarne uprave i nadzor poslovanja nalazi u Republici Hrvatskoj. Rezidenti su i preduzetnici fizička lica sa prebivalištem ili uobičajenim boravištem u Republici Hrvatskoj čija je djelatnost upisana u registar ili upisnik.

¹⁴ Nerezident je lice koje ne ispunjava jedan od prethodno navedenih uslova.

¹⁵ U izvornom dokumentu iznos je dat u nacionalnoj valuti (hrvatska kuna). Za konvertovanje iznosa hrvatske kune u euro korišćena je internet stranica www.oanda.com. (21.04.2015. godine, 1 EUR iznosio je 7,56478 HRK).

Zemlja	Pravni osnov	Predmet oporezivanja	Poreski obveznik	Poreska izuzeća
Hrvatska			- ima dugotrajnu imovinu u vrijednosti većoj od 264.159 eura, - u prethodnom poreskom periodu prosječno zapošljava više od 15 radnika.	
Srbija	Zakon o porezu na dobit pravnih lica ¹⁶ .	Dobit koju rezident ¹⁷ ostavi na teritoriji Republike Srbije i izvan nje, kao i dobit koju nerezident ¹⁸ ostvari poslovanjem preko stalne poslovne jedinice koja se nalazi na teritoriji Republike Srbije.	Poreski obveznik poreza na dobit pravnih lica je: privredno društvo, odnosno preduzeće odnosno drugo pravno lice koje je osnovano radi obavljanja djelatnosti u cilju sticanja dobiti; zadruga koja ostvaruje prihode prodajom proizvoda na tržištu ili vršenjem usluga uz naknadu; drugo pravno lice koje nije osnovano radi ostvarivanja dobiti, već je osnovano radi postizanja drugih ciljeva utvrđenih u njegovim opštim aktima, ako ostvaruje prihode prodajom proizvoda na tržištu ili vršenjem usluga uz naknadu (nedobitna organizacija).	Pravno lice koje, u skladu sa zakonom kojim se uređuje oporezivanje posebnim porezom po tonaži broda, ispunjava uslove i opredijeli se da, u skladu sa tim zakonom, umjesto poreza na dio dobiti, plaća poseban porez po tonaži broda, za taj dio dobiti nije poreski obveznik u skladu Zakonom o porezu na dobit pravnih lica.

¹⁶ 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 i 142/2014) http://www.paragraf.rs/propisi/zakon_o_porezu_na_dobit_pravnih_lica.html (pristupljeno 21.04.2015)

¹⁷ Rezidentni obveznik je pravno lice koje je osnovano ili ima mjesto stvarne uprave i kontrole na teritoriji Republike Srbije.

¹⁸ Nerezidentni obveznik je pravno lice koje je osnovano i ima mjesto stvarne uprave i kontrole van teritorije Republike Srbije.

3. Poreska oslobođenja i olakšice

U sljedećoj tabeli predstavljeni su podaci u vezi sa poreskim oslobođenjima i olakšicama u Crnoj Gori, Federaciji Bosne i Hercegovine, Hrvatskoj i Srbiji.

Tabela 3.1: *Poreska oslobođenja i olakšice*

Zemlja	Poreska oslobođenja i olakšice
Crna Gora	Novoosnovanom pravnom licu¹⁹ koje obavlja djelatnost u privredno nedovoljno razvijenim opštinama obračunati porez na dobit za prvih osam godina umanjuje se u iznosu od 100%. Ovo poresko oslobođenje odnosi se i na dobit koju poreski obveznik ostvari u novoosnovanoj poslovnoj jedinici, koja obavlja djelatnost u nedovoljno razvijenoj opštini, srazmjerno učešću dobiti ostvarene u toj poslovnoj jedinici u ukupnoj dobiti poreskog obveznika. Poresko oslobođenje ostvaruje se pod uslovom da poreski obveznik vodi posebnu evidenciju poslovanja poslovne jedinice u nedovoljno razvijenoj opštini. Ukupan iznos poreskog oslobođenja za period od osam godina ne može biti veći od 200.000,00 eura. Prva godina u kojoj se ostvaruje pravo na poresko oslobođenje počinje da teče od dana upisa novoosnovanog pravnog lica u Centralni registar privrednih subjekata (CRPS). Pravo na oslobođenje ne može ostvariti novoosnovano pravno lice čiji je osnivač, odnosno suosnivač povezano lice. Ukoliko je poreski obveznik u period od prvih osam godina korisnik državne pomoći ili je ostvario pravo na poresko oslobođenje za novozaposlena lica, ukupan iznos poreskog oslobođenja ne može biti veći od 200.000,00 eura. Međutim, pravo na poresko oslobođenje nema poreski obveznik koji je korisnik državne pomoći dodijeljene zbog suočavanja sa poteškoćama u poslovanju. Takođe, poresko oslobođenje ne odnosi se na poreskog obveznika koji posluje u sektoru primarne proizvodnje poljoprivrednih proizvoda, transporta, brodogradilišta, ribarstva, čelika, trgovine i ugostiteljstva, osim primarnih ugostiteljskih objekata. Poreski obveznik koji na neodređeno vrijeme ili najmanje na pet godina zaposli lice, oslobađa se obaveze plaćanja obračunatog i obustavljenog poreza iz zarade za tog zaposlenog²⁰, za period od četiri godine od dana zasnivanja radnog odnosa. Ovakvo poresko oslobođenje ostvaruje se pod uslovom da je ostvaren neto porast broja zaposlenih u odnosu na prosječan broj zaposlenih kod tog poslodavca za posljednjih 12 mjeseci. Poresko oslobođenje ne mogu ostvariti državni organi i organizacije, javne ustanove i drugi direktni budžetski korisnici. U slučaju da poreski obveznik raskine radni odnos sa novozaposlenim licem prije isteka tri godine od dana zasnivanja radnog odnosa, osim na zahtjev zaposlenog, dužan je da u roku od 30 dana od raskida radnog odnosa, uplati porez koji bi platio da nije koristio poresko oslobođenje. Pravnom licu - nevladinoj organizaciji, koja je registrovana za obavljanje privredne djelatnosti, poreska osnovica se umanjuje u visini od 4.000 eura, pod uslovom da dobit iskoristi za ostvarivanje ciljeva zbog kojih je osnovano. Ovakvo umanjenje priznaje se najviše do iznosa poreske osnovice. Pravno lice koje obračunati porez na dobit uplati u predviđenom roku može ostvariti pravo na umanjenje poreske obaveze. Ovo pravo se ostvaruje na osnovu zahtjeva pravnog lica koji se podnosi nadležnom poreskom organu, u roku od 15 dana od dana plaćanja poreske obaveze a poreska obaveza se umanjuje za 6% od obračunatog i uplaćenog poreza na dobit.

¹⁹ Novoosnovanim pravnim licem ne smatra se: pravno lice nastalo spajanjem ili podjelom postojećeg pravnog lica, pravno lice nastalo bilo kojom statusnom promjenom, kao i pravno lice koje je u periodu od tri godine koje prethode osnivanju tog pravnog lica prestalo da postoji, odnosno prekinulo sa poslovanjem u istoj ili sličnoj djelatnosti.

²⁰ Zaposlenim licem smatra se lice koje se nalazi na evidenciji Zavoda za zapošljavanje Crne Gore duže od tri mjeseca, sa kojim je poslodavac zaključio ugovor o radu, a koje ima prebivalište u nedovoljno razvijenoj opštini. Međutim, zaposlenim licem ne smatra se lice koje je prije zasnivanja radnog odnosa bilo zaposleno kod lica koje je osnivač ili je povezano lice sa poslodavcem kod koga zasniva radni odnos, nezavisno od toga da li je postojao prekid radnog odnosa.

Zemlja	Poreska oslobođenja i olakšice
FBiH	Obveznik koji je u godini za koju se utvrđuje porez na dobit, izvozom ostvario preko 30% od ukupno ostvarenog prihoda, oslobađa se plaćanja poreza na dobit za tu godinu. Takođe, obveznik koji u periodu od pet uzastopnih godina investira u proizvodnju u vrijednosti od najmanje 10.210.600 eura, na teritoriji Federacije BiH, oslobađa se plaćanja poreza na dobit za period od pet godina, počevši od prve godine investiranja u kojoj mora biti investirano najmanje 2.042.120 eura. Ako obveznik u periodu od pet godina ne dostigne propisani cenzus za investiranje, gubi pravo na poresko oslobađanje, a neplaćeni porez na dobit uvećava se za zateznu kamatu koja se plaća na neblagovremeno plaćene javne prihode. Osim toga, obveznik koji zapošljava više od 50% invalidnih lica i lica sa posebnim potrebama duže od godinu dana, oslobađa se plaćanja poreza na dobit za godinu u kojoj je bilo zaposleno više od 50% invalidnih lica i lica sa posebnim potrebama. Obveznik - poslovna jedinica nerezidenta koji je osnovan ili čije je sjedište ili kojem se stvarna uprava i nadzor nad poslovanjem nalazi izvan teritorije Federacije, a u Bosni i Hercegovini, oslobađa se plaćanja poreza na dobit za dobit koju ostvari poslovanjem na teritoriji Federacije.
Hrvatska	Poreski obveznici koji obavljaju djelatnost na području jedinica lokalne samouprave razvrstanih u I grupu po stepenu razvijenosti prema posebnom propisu o regionalnom razvoju Republike Hrvatske i na području Grada Vukovara, utvrđenog posebnim propisom o obnovi i razvoju Grada Vukovara, a koji zapošljavaju više od pet zaposlenih u radnom odnosu na neodređeno vrijeme²¹, pri čemu više od 50 % zaposlenih ima prebivalište i boravi na potpomognutim područjima jedinica lokalne samouprave, odnosno na području Grada Vukovara, ne plaćaju porez na dobit. Poreski obveznici koji obavljaju djelatnost na području jedinica lokalne samouprave razvrstanih u II grupu po stepenu razvijenosti, a koji zapošljavaju više od pet zaposlenih u radnom odnosu na neodređeno vrijeme, pri čemu više od 50 % zaposlenih ima prebivalište i boravi na potpomognutim područjima jedinica lokalne samouprave, odnosno na području Grada Vukovara, plaćaju 50 % od propisane stope poreza. Pravilnik o načinu ostvarivanja poreskih olakšica od obavljanja djelatnosti na području Grada Vukovara i na potpomognutim područjima²² predviđa da poreske olakšice mogu koristiti poreski obveznici koji obavljaju djelatnost na području Grada Vukovara i/ili na potpomognutim područjima, koja su prema indeksu razvijenosti razvrstana u: I grupu jedinica lokalne samouprave čija je vrijednost indeksa razvijenosti manja od 50% prosjeka Republike Hrvatske; II grupu jedinica lokalne samouprave čija je vrijednost indeksa razvijenosti između 50% i 75% prosjeka Republike Hrvatske. Iznos poreske olakšice utvrđuje se u zavisnosti od djelatnosti koju korisnik pomoći obavlja u skladu sa odgovarajućim pravilima o pomoći male vrijednosti. Poreski obveznici - korisnici pomoći, iznos poreske olakšice iskazuju kao umanjenje poreske obaveze u godišnjoj prijavi poreza na dobit. Korisnik pomoći, obveznik poreza na dobit, iznos poreske olakšice utvrđuje kao razliku između poreske obaveze utvrđene primjenom odgovarajuće poreske stope i poreske obaveze, pod uslovom da tako utvrđeni iznos ne prelazi gornju granicu pomoći male vrijednosti utvrđene u skladu sa odgovarajućim pravilima o pomoći male vrijednosti. Gornja granica pomoći male vrijednosti izračunava se po principu »jednoga preduzetnika«. U smislu pravila o pomoći male vrijednosti, pojam »jedan preduzetnik« obuhvata sva preduzeća koja su u najmanje jednom od sljedećih međusobnih odnosa: a) jedno preduzeće ima većinu glasačkih prava akcionara ili članova u drugom preduzeću, b) jedno preduzeće ima pravo da imenuje ili smijeni većinu članova upravnog, upravljačkog ili nadzornog tijela drugog preduzeća, c) jedno preduzeće ima pravo da ostvari vladajući uticaj nad drugim preduzećem prema ugovoru sklopljenom sa tim preduzećem ili prema odredbi statuta, odnosno društvenog ugovora toga preduzeća, d) jedno preduzeće koje je akcionar ili član u drugom preduzeću, kontroliše samostalno, u skladu sa dogovorom sa drugim akcionarima ili članovima tog preduzeća, većinu glasačkih prava akcionara, ili glasačkih prava članova u tom preduzeću. Preduzeća koja su u bilo kojem od navedenih odnosa preko jednog ili više drugih preduzeća smatraju se jednim preduzetnikom. Gornja granica pomoći male vrijednosti utvrđuje se u bilo kom periodu od tri fiskalne godine pri čemu iznosi ne smiju preći:

²¹ Smatra se da poreski obveznik zapošljava na neodređeno vrijeme zaposlenog ako je isti proveo u radnom odnosu kod poreskog obveznika i imao prebivalište i boravio na potpomognutim područjima jedinica lokalne samouprave, odnosno na području Grada Vukovara, najmanje devet mjeseci u poreskom periodu.

²² Pravilnik o načinu ostvarivanja porezne olakšice za obavljanje djelatnosti na području Grada Vukovara i na potpomognutim područjima ("Narodne novine" br. NN 157/14 od 31.12.2014.) <http://www.zakon.hr/cms.htm?id=3462> (pristupljeno 27.04.2015)

Zemlja	Poreska oslobođenja i olakšice
Hrvatska	a) 200.000,00 eura za preduzetnike koji djeluju u svim sektorima osim onih koji djeluju u sektoru ribarstva i akvakulture te sektoru poljoprivrede odnosno do 100.000,00 eura za preduzetnike koji obavljaju drumski prevoz tereta za naknadu, b) 30.000,00 eura za preduzetnike koji djeluju u sektoru ribarstva i akvakulture, c) 15.000,00 eura za preduzetnike koji djeluju u sektoru poljoprivrede.
Srbija	Plaćanja poreza na dobit oslobađa se nedobitna organizacija za poreski period u kojem ostvareni višak prihoda nad rashodima nije veći od 3.311 eura, pod uslovom da: 1) ne raspodjeljuje ostvareni višak svojim osnivačima, članovima, direktorima, zaposlenima ili sa njima povezanim licima; 2) godišnji iznos ličnih primanja koja isplaćuje zaposlenima, direktorima i sa njima povezanim licima nije veći od dvostrukog iznosa prosječne godišnje zarade po zaposlenom u Republici u godini za koju se utvrđuje pravo na poresko oslobođenje, prema podacima republičkog organa nadležnog za poslove statistike; 3) ne raspodjeljuje imovinu u korist svojih osnivača, članova, direktora, zaposlenih ili sa njima povezanih lica; 4) da nema monopolski ili dominantan položaj na tržištu. Plaćanja poreza na dobit pravnih lica oslobađa se preduzeće za radno osposobljavanje, profesionalnu rehabilitaciju i zapošljavanje invalidnih lica, srazmjerno učešću tih lica u ukupnom broju zaposlenih. Poreski obveznik koji uloži u svoja osnovna sredstva, odnosno u čija osnovna sredstva drugo lice uloži više od 8.278.550 eura, koji ta sredstva koristi za obavljanje pretežne djelatnosti i djelatnosti upisanih u osnivačkom aktu obveznika, odnosno navedenih u drugom aktu obveznika, kojim se određuju djelatnosti koje obveznik obavlja i u periodu ulaganja dodatno zaposli na neodređeno vrijeme najmanje 100 lica²³, oslobađa se plaćanja poreza na dobit pravnih lica u periodu od deset godina srazmjerno tom ulaganju. Ulaganjem u osnovna sredstva od strane drugog lica smatra se i ulaganje u osnovni kapital i povećanje osnovnog kapitala. Poresko oslobođenje primjenjuje se po ispunjenju prethodno navedenih uslova, od prve godine u kojoj je ostvarena oporeziva dobit. Poreski obveznik gubi pravo na poresko oslobođenje i dužan je da danom podnošenja poreske prijave za naredni poreski period, u toj poreskoj prijavi obračuna, kao i da plati porez koji bi platio da nije koristio ovaj podsticaj, valorizovan od dana podnošenja poreske prijave za poreski period u kome je ostvario pravo na poresko oslobođenje, do dana podnošenja poreske prijave za naredni poreski period, indeksom potrošačkih cijena prema podacima republičkog organa nadležnog za poslove statistike, u slučaju da: smanji broj zaposlenih ispod broja ukupno zaposlenih na neodređeno vrijeme, u odnosu na broj zaposlenih koje je imao u poreskom periodu u kome je ispunio uslove za poresko oslobođenje te ukoliko prije isteka perioda poreskog oslobođenja prekine sa poslovanjem, prestane da koristi ili otuđi sredstva, a u nova osnovna sredstva ne uloži u istom poreskom periodu iznos jednak tržišnoj cijeni otuđenih sredstava, a najmanje u vrijednosti koja obezbjeđuje da ukupan iznos ulaganja ne padne ispod utvrđenih iznosa. Ukoliko obveznik stekne imovinu statusnom promjenom, uz odlaganje kapitalnog dobitka, u periodu od tri godine koje prethode ispunjenju uslova i tokom perioda poreskog oslobođenja, dužan je da plati porez na ostvarenu dobit, srazmjerno ovako stečenoj imovini. Osim toga, pravo na poreski podsticaj kod ulaganja, ne ostvaruje se za nabavku opreme već korišćene u Republici i poreski podsticaj ne može se prenijeti na drugo pravno lice, koje nije steklo pravo na korišćenje tog podsticaja, ni u slučaju kada drugo pravno lice učestvuje u statusnoj promjeni sa obveznikom koji koristi navedeni poreski podsticaj. Pravo na poreski podsticaj ne ostvaruje se ni za osnovna sredstva, i to za: vazduhoplove i plovne objekte koji se ne koriste za obavljanje djelatnosti; putničke automobile, osim automobila za taksi prevoz, <i>rent-a-car</i>, obuku vozača i specijalnih putničkih automobila sa ugrađenim uređajima za bolesnike; namještaj, osim namještaja za opremanje hotela, motela, restorana, omladinskih, dječjih i radničkih odmarališta; tepihe; umjetnička djela likovne i primijenjene umjetnosti i ukrasne predmete za uređenje prostora; mobilne telefone; klima uređaje; opremu za video nadzor; oglasna sredstva, kao i alat i inventar sa kalkulativnim otpisom.

²³ Novozaposlenim licima smatraju se lica koja je obveznik zaposlio u periodu sticanja uslova za poresko oslobođenje, tako da u trenutku ispunjenja uslova za korišćenje navedenog poreskog oslobođenja obveznik ima najmanje 100 dodatno zaposlenih, a koji su i neposredno radno angažovani kod obveznika, u odnosu na broj zaposlenih koji je imao u periodu kada je počeo da stiče pravo na ovo poresko oslobođenje, dok se novozaposlenim licima ne smatraju lica koja su bila zaposlena u, posredno ili neposredno, povezanom licu.

4. Visina poreske stope

Podaci u vezi sa visinom poreske stope u Crnoj Gori, Federaciji Bosne i Hercegovine, Hrvatskoj, Makedoniji, Sloveniji i Srbiji predstavljeni su u tabeli koja slijedi.

Tabela 4.1: *Visina poreske stope*

Zemlja	Visina poreske stope
FBiH	Porez na dobit plaća se po stopi od 10% na utvrđenu poresku osnovicu u poreskom bilansu.
Crna Gora	Stopa poreza na dobit je proporcionalna i iznosi 9% od poreske osnovice.
Hrvatska	Porez na dobit plaća se po stopi od 20% na utvrđenu poresku osnovicu.
Makedonija	Stopa poreza na dobit pravnih lica iznosi 10%.
Slovenija	Stopa poreza na dobit pravnih lica iznosi 20% poreske osnovice.
Srbija	Stopa poreza na dobit pravnih lica je proporcionalna i jednoobrazna i iznosi 15%.

Grafikon: *Visina poreske stope*



5. Poreska osnovica

5.1 Šta je poreska osnovica?

U **Crnoj Gori**, osnovicu poreza na dobit predstavlja oporeziva dobit poreskog obveznika. Oporeziva dobit utvrđuje se usklađivanjem dobiti poreskog obveznika iskazane u bilansu uspjeha. Kod određivanja poreske osnovice za lica koja obavljaju nedobitnu djelatnost, prihodi od obavljanja nedobitne djelatnosti te stvarni ili srazmjerni troškovi u vezi sa tom djelatnošću, izuzimaju se iz poreske osnovice.

U **Federaciji Bosne i Hercegovine**, osnovicu oporezivanja predstavlja oporeziva dobit obveznika koja se utvrđuje u poreskom bilansu. Oporeziva dobit utvrđuje se usklađivanjem dobiti obveznika iskazane u bilansu uspjeha. U osnovicu oporezivanja ulazi i dobit od likvidacije te kapitalna dobit utvrđena u bilansu stanja.

U **Hrvatskoj**, poreska osnovica je dobit koja se utvrđuje prema računovodstvenim propisima kao razlika prihoda i rashoda²⁴ prije obračuna poreza na dobit, uvećana i umanjena prema odredbama Zakona o porezu na dobit. Poresku osnovicu poreskog obveznika rezidenta čini dobit ostvarena na teritoriji Republike Hrvatske i inostranstvu, dok poresku osnovicu nerezidenta čini samo dobit ostvarena na teritoriji Republike Hrvatske. Poreska osnovica utvrđuje se prema tržišnoj vrijednosti imovine i u nju ulazi i dobit od likvidacije, prodaje, promjene pravnog oblika i podjele poreskog obveznika.

U **Srbiji**, osnovica poreza na dobit pravnih lica je oporeziva dobit. Oporeziva dobit utvrđuje se u poreskom bilansu usklađivanjem dobiti obveznika iskazane u bilansu uspjeha, koji je sačinjen u skladu sa međunarodnim računovodstvenim standardima (MRS), odnosno međunarodnim standardima finansijskog izveštavanja (MSFI) i propisima kojima se uređuje računovodstvo i revizija. Oporeziva dobit obveznika koji, prema propisima kojima se uređuje računovodstvo i revizija, ne primjenjuje MRS, odnosno MSFI, utvrđuje se u poreskom bilansu usklađivanjem dobiti obveznika, iskazane u skladu sa načinom priznavanja, mjerenja i procjene prihoda i rashoda koji propisuje ministar finansija.

5.2 Usklađivanje prihoda

Izvorima dobiti u **Crnoj Gori** smatraju se prihodi ostvareni po osnovu:

- 1) prodaje dobara proizvedenih u Crnoj Gori;
- 2) pružanja usluga u Crnoj Gori;
- 3) kamata, ako terete rezidenta ili nerezidenta preko njegove stalne poslovne jedinice u Crnoj Gori;
- 4) dividendi i udjela u dobiti isplaćenih od strane rezidenta;
- 5) korišćenja imovinskih prava u Crnoj Gori;
- 6) eksploatacije prirodnog bogatstva;
- 7) nepokretnosti i prava na nepokretnostima koje se nalaze u Crnoj Gori;

²⁴ Rashodima se smatraju i rashodi po osnovu uplaćenih premija dobrovoljnog penzijskog osiguranja koje poslodavac uplaćuje u korist zaposlenog, uz njegov pristanak, dobrovoljnom penzijskom fondu Hrvatske koji je registrovan u skladu sa propisima koji uređuju dobrovoljno penzijsko osiguranje, a na koje se ne plaća porez na dohodak prema Zakonu o porezu na dohodak. Rashodima poreskog perioda ne smatraju se rashodi koji nijesu u vezi sa obavljanjem djelatnosti poreskog obveznika niti su posljedica obavljanja djelatnosti.

- 8) prodaje nepokretne imovine koja se nalazi u Crnoj Gori;
- 9) prodaje pokretne imovine, ukoliko se njen prodavac nalazi u Crnoj Gori;
- 10) osiguranja i reosiguranja od rizika ostvarenih u Crnoj Gori.

Izvorima dobiti u Crnoj Gori smatraju se i drugi prihodi, ukoliko su nastali po osnovu obavljanja djelatnosti u Crnoj Gori a ministarstvo nadležno za finansije, u slučaju potrebe, može bliže urediti šta se smatra prihodima.

Za utvrđivanje oporezive dobiti priznaju se prihodi u iznosima utvrđenim bilansom uspjeha, u skladu sa zakonom kojim se uređuje računovodstvo, izuzev prihoda za koje je propisan drugačiji način utvrđivanja. Prihodi od dividendi i udjela u dobiti drugih pravnih lica izuzimaju se iz poreske osnovice primaoca, ako je njihov isplatilac obveznik poreza.

Prihodi za utvrđivanje oporezive dobiti u **Federaciji Bosne i Hercegovine** su prihodi od prodaje proizvoda, usluga, robe, materijala, kao i finansijski, vanredni i ostali prihodi obračunati u bilansu uspjeha u skladu sa propisima o računovodstvu i MRS.

U poresku osnovicu ne ulaze dividende²⁵ ostvarene po osnovu učešća u kapitalu drugog obveznika kao ni prihodi po osnovu naplaćenih otpisanih potraživanja u slučaju da su u prethodnim periodima bili uključeni u prihode i nijesu bila predmet poresko dopuštenog ili priznatog rashoda.

U vrijednost zaliha nedovršene proizvodnje, poluproizvoda i gotovih proizvoda, za obračun oporezive dobiti, priznaju se troškovi proizvodnje u skladu sa propisima o računovodstvu i MRS. Vrijednost zaliha obračunata na taj način, ne može biti veća od prodajne vrijednosti na dan podnošenja bilansa.

U **Hrvatskoj**, poreska osnovica umanjuje se:

1. za prihode od dividendi i udjela u dobiti;

Prihodima od dividendi i udjela u dobiti smatraju se prihodi:

- čiji je isplatilac obveznik plaćanja poreza na dobit ili iste vrste poreza;
- čiji je isplatilac osnovan kao društvo čiji je pravni oblik uporediv sa društvom kapitala, trgovačkim društvom odnosno društvom ili drugim licem čiji je pravni oblik i način obračuna i plaćanja poreza uporediv sa obveznicima poreza na dobit;
- koji isplatiocu nijesu poresko priznati rashod odnosno odbitak;
- kada su prihodi od dividendi ili udjela u dobiti ostvareni iz država članica EU smatra se da su ispunjeni prethodno navedeni uslovi ukoliko je isplatilac:
- obveznik jednog od poreza za koji se primjenjuje zajednički sistem oporezivanja koji važi za matična i povezana društva iz različitih država članica EU, prema popisu u dodatku koji je sastavni dio Pravilnika o porezu na dobit koji donosi ministar finansija;
- društvo koje poprima jedan od oblika na koji se primjenjuje zajednički sistem oporezivanja koji važi za matična i povezana društva iz različitih država članica EU, prema popisu u dodatku koji je sastavni dio Pravilnika o porezu na dobit koji donosi ministar finansija;

²⁵ Dividendama se smatraju i udjeli u dobiti privrednog društva.

- rezident države članice EU u skladu sa pravom te države i ne odnosi se na rezidente izvan EU prema međunarodnim ugovorima o izbjegavanju dvostrukog oporezivanja, zaključenih sa državama koje nijesu članice EU.
- 2. za prihode od vrijednosnih usklađivanja akcija i udjela (nerealizovani dobiti) ukoliko su bili uključeni u poresku osnovicu;
- 3. za prihode od naplaćenih otpisanih potraživanja koja su u prethodnim poreskim periodima bila uključena u poresku osnovicu, a nijesu isključena iz poreske osnovice kao poresko priznati rashod;
- 4. za iznos amortizacije koja nije bila poresko priznata u ranijim periodima, do propisane vrijednosti;
- 5. za iznos podsticaja u obliku poreskog oslobođenja ili olakšice u skladu sa posebnim propisima;
- 6. za reinvestiranu dobit, osim ukoliko nije ostvarena iz bankarskog odnosno finansijskog nebankarskog sektora.

Poreska osnovica može se umanjiti za rashode ranijih perioda koji su bili uključeni u poresku osnovicu.

Reinvestiranom dobiti smatra se ostvarena dobit poreskog perioda iskorišćena za povećanje osnovnog kapitala, koja je jednaka iznosu izvršenih investicija u dugotrajnu imovinu u cilju očuvanja postojećih radnih mjesta i za koju se rashodi u potpunosti utvrđuju kao poresko priznati. Poreski obveznik koji umanjuje poresku osnovicu za reinvestiranu dobit, mora u roku od šest mjeseci nakon isteka roka za podnošenje prijave poreza na dobit, nadležnoj ispostavi Poreske uprave da dostavi dokaz da je izvršio povećanje osnovnog kapitala i to ostvarenom dobiti poreskog perioda za koje je iskazao smanjenje poreske osnovice, a minimalno u iznosu izvršenih investicija u dugotrajnu imovinu, tokom poreskog perioda za koje se podnosi poreska prijava. Poreski obveznik koji je izvršio reinvestiranje dobiti, dužan je da zadrži broj radnika utvrđen na početku poreskog perioda za koje se iskazuje smanjenje poreske osnovice na osnovu reinvestirane dobiti, i to najmanje dvije godine nakon isteka tog perioda. Smanjenje poreske osnovice za reinvestiranu dobit neće se priznati u slučaju smanjenja osnovnog kapitala povećanog reinvestiranom dobiti ili u slučaju smanjenja broja radnika prije isteka perioda od dvije godine.

U **Srbiji**, za utvrđivanje oporezive dobiti priznaju se prihodi u iznosima utvrđenim bilansom uspjeha, u skladu sa MRS, odnosno MSFI i propisima kojima se uređuje računovodstvo i revizija. Za utvrđivanje oporezive dobiti obveznika koji, prema propisima kojima se uređuje računovodstvo i revizija, ne primjenjuje MRS, odnosno MSFI, priznaju se prihodi utvrđeni u skladu sa načinom priznavanja, mjerenja i procjene prihoda koji propisuje ministar finansija.

U poresku osnovicu ne ulazi: prihod koji rezidentni obveznik ostvari po osnovu dividendi i udjela u dobiti, uključujući i likvidacioni ostatak, odnosno višak diobne mase u novcu, odnosno nenovčanoj imovini, iznad vrijednosti uloženog kapitala koji se raspodjeljuje članovima privrednog društva nad kojim je okončan postupak likvidacije, odnosno zaključen postupak stečaja, od drugog rezidentnog obveznika te prihod koji rezidentni obveznik ostvari od kamata po osnovu dužničkih hartija od vrijednosti čiji je izdavalac Republika, autonomna pokrajina, jedinica lokalne samouprave ili Narodna banka Srbije.

U poresku osnovicu u poreskom periodu u kom su iskazani ne ulaze: prihodi nastali po osnovu neiskorišćenih dugoročnih rezervisanja koja nijesu bila priznata kao rashod u poreskom periodu u kom su izvršena te prihodi nastali u vezi sa rashodima koji u poreskom periodu nijesu bili priznati.

U vrijednost zaliha nedovršene proizvodnje, poluproizvoda i gotovih proizvoda, za obračun oporezive dobiti priznaju se troškovi proizvodnje u skladu sa zakonom kojim se uređuje računovodstvo i revizija. U slučajevima dugog proizvodnog ciklusa i naglašenog sezonskog uticaja na obim aktivnosti, dopušteno je da se u vrijednost zaliha uključi i pripadajući dio opštih troškova upravljanja i prodaje i

troškova finansiranja. Vrijednost zaliha obračunata na ovaj način, ne može biti veća od njihove prodajne vrijednosti na dan podnošenja poreskog bilansa.

5.3 Usklađivanje rashoda

U **Crnoj Gori**, na teret rashoda ne priznaju se:

- 1) troškovi koji nijesu nastali u svrhu obavljanja poslovne djelatnosti;
- 2) troškovi koji se ne mogu dokumentovati;
- 3) kamate za neblagovremeno plaćene poreze i doprinose;
- 4) kamate isplaćene nerezidentima, ako su plaćene po stopi višoj od uobičajene komercijalne stope;
- 5) administrativni troškovi plaćeni od strane stalne poslovne jedinice nerezidentnoj centrali;
- 6) primanja zaposlenih ili drugih lica po osnovu raspodjele dobiti;
- 7) novčane kazne i penali;
- 8) ispravka vrijednosti pojedinačnih potraživanja kod lica kojima se istovremeno duguje;
- 9) prilozi dati političkim organizacijama.

Troškovi materijala i nabavna vrijednost prodate trgovačke robe priznaju se u iznosima obračunatim primjenom metode prosječne cijene ili FIFO metode, u skladu sa zakonom kojim se uređuje računovodstvo.

Kao rashod se priznaju: izdaci za zdravstvene, obrazovne, naučne, vjerske, kulturne, sportske i humanitarne svrhe, kao i za zaštitu životne sredine, najviše do 3,5% ukupnog prihoda; izdaci za reprezentaciju, u iznosu do 1% ukupnog prihoda, pod uslovom da su nastali radi unapređenja poslovanja, da su dokumentovani i da njihov primalac nije povezano lice te članarine komorama, savezima i udruženjima, najviše do 0,1% ukupnog prihoda.

Izvršeno ispravljanje (otpis vrijednosti) sumnjivih potraživanja²⁶ priznaje se na teret rashoda, pod uslovom:

- da se nesumnjivo dokaže da su ta potraživanja bila prethodno uključena u prihode poreskog obveznika;
- da je to potraživanje u knjigama poreskog obveznika otpisano kao nenaplativo;
- da poreski obveznik pruži potrebne dokaze o neuspjeloj naplati tih potraživanja.

Rezervisanja (rezerve) kod banaka priznaju se kao rashod najviše do iznosa utvrđenog zakonom kojim se uređuje poslovanje banaka. Rezervisanja od posebnih rizika kod berzansko posredničkih društava, priznaju se kao rashod u obračunatim iznosima, a najviše do iznosa koji je utvrđen propisima kojima su uređene hartije od vrijednosti. Tehnička rezervisanja kod osiguravajućih društava priznaju se kao rashod u obračunatim iznosima, a najviše do iznosa utvrđenog zakonom kojim je uređeno osiguranje. Rezervisanja po osnovu obnovljivih prirodnih bogatstava, garancija kod prodaje proizvoda i usluga (garantni rok), očekivanih gubitaka po osnovu sudskih sporova (delikatnih ugovora), priznaju se kao rashod u skladu sa propisima kojima je uređeno računovodstvo, a rezervisanja po osnovu otpremnina i jubilarnih nagrada najviše do iznosa utvrđenog zakonom o radu.

²⁶ Sumnjiva potraživanja koja su priznata kao rashod, a zatim naplaćena, uključuju se u prihode poreskog obveznika u trenutku njihove naplate.

Rezervisanja se priznaju na način da se prihodi izuzimaju, a rashodi priznaju, tako da se u poresku osnovicu ponovo ne uključuju prihodi i rashodi koji su prethodno povećavali i smanjivali poresku osnovicu. Kamate i pripadajući troškovi prema povjeriocu sa statusom povezanog lica priznaju se na teret rashoda u visini koja ne prelazi troškove kamata na otvorenom tržištu, ako ti troškovi ne prelaze iznos koji je stvarno plaćen. Razlika između kamate obračunate po principu "van dohvata ruke" i stvarno primljene kamate uključuje se u poresku osnovicu primaoca te kamate.

Za utvrđivanje oporezive dobiti u **Federaciji Bosne i Hercegovine** priznaju se samo rashodi u iznosima utvrđenim bilansom uspjeha u skladu sa propisima o računovodstvu i Međunarodnim računovodstvenim standardima (MRS), izuzev rashoda za koje je propisan drugi način utvrđivanja.

Troškovi materijala priznaju se u iznosima iskazanim u bilansu uspjeha u skladu sa propisima o računovodstvu i MRS, primjenom metode prosječne cijene. Obračun nabavne vrijednosti prodane trgovačke robe vrši se takođe primjenom metode prosječne cijene. Ako se zalihe materijala i trgovačke robe evidentiraju po obračunskim cijenama koje odstupaju od nabavnih cijena, obračun odstupanja (razlike) vrši se na način koji svodi troškove materijala, odnosno nabavne vrijednosti prodane robe na iznose koji proizilaze iz primjene metode prosječne cijene.

Troškovi zarada, odnosno lična primanja zaposlenih (naknade i druga materijalna primanja) koja nemaju karakter zarade priznaju se u iznosu obračunatom na teret poslovnih rashoda do iznosa propisanih posebnim propisima (dnevnice, korišćenje privatnog automobila u službene svrhe, prehrana tokom rada, prevoz na posao i sl). Primanja zaposlenih ili drugih lica, koja potiču iz raspodjele po osnovu prava učešća u dobiti obveznika nijesu rashodi u smislu poreskog bilansa.

Izdaci za reprezentaciju koja se odnosi na privrednu djelatnost, priznaju se kao rashod u iznosu do 30% troškova reprezentacije. Donacije za humanitarne, kulturne, obrazovne, naučne i sportske svrhe (osim za profesionalni sport) priznaju se kao rashod u iznosu do 3% ukupnog prihoda u poreskom periodu. Izdaci u vidu članarine komorama priznaju se kao rashod u iznosu od najviše 0,1% ukupnog prihoda u poreskom periodu osim članarina čije je plaćanje propisano zakonom. Rashodi po osnovu sponzorstva priznaju se u iznosu do 2% od ukupnog prihoda u poreskom periodu.

Kao poresko dopustiv rashod priznaju se rezervisanja za rizike i troškove i rezervisanja koja su izvršena na osnovu ugovora, i to za:

- rezervisanja za otpremnine do propisanog iznosa,
- rezervisanja za troškove obnavljanja prirodnih bogatstava,
- rezervisanja za troškove u garantnim rokovima,
- rezervisanja za započete sudske sporove, i
- rezervisanja za potencijalne kreditne gubitke kod banaka i mikrokreditnih društava koji se formiraju u skladu sa posebnim propisima.

U slučaju da se prethodno navedena rezervisanja ne iskoriste u roku, rezervisanja treba oprihodovati.

Na teret rashoda u poreskom bilansu priznaju se: svi troškovi koji se odnose na istraživanje i razvoj te troškovi koji se odnose na davanje stipendije učenicima i studentima na redovnom školovanju; rashodi nastali po osnovu otpisa sumnjivih i spornih potraživanja²⁷; doprinosi koje plaća poslodavac, takse i druge javne dažbine, koje ne zavise od rezultata poslovanja; rezerve za opšte kreditne gubitke kod banaka i mikrokreditnih društava koje se formiraju u skladu sa posebnim propisima te rezerve²⁸ koje su dužni da formiraju društva za osiguranje i reosiguranje u skladu sa posebnim propisima; ukupno obračunate kamate, izuzev: obračunate kamate kod kredita sa obilježjem transferne cijene i kamata koje su obračunate zbog neblagovremeno plaćenih poreza, doprinosa i drugih javnih dažbina.

Na teret rashoda u poreskom bilansu ne priznaju se novčane kazne i penali koje je platio obveznik za prekršaje kao ni plaćeni porez na dobit i donacije političkim strankama.

U Hrvatskoj, poreska osnovica povećava se²⁹:

1. za rashode od vrijednosnih usklađivanja akcija i udjela (nerealizovani gubici), ukoliko su bili iskazani u rashodima;
2. za iznos amortizacije iznad propisanog iznosa;
3. za 70% troškova reprezentacije³⁰ (hrane i pića, poklona sa ili bez utisnutog znaka preduzeća ili proizvođa, troškova odmora, sporta, rekreacije i razonode, zakupa automobila, plovila, aviona, kuća za odmor), u visini troškova nastalih iz poslovnog odnosa sa poslovnim partnerom;
4. za 30% troškova, osim troškova osiguranja i kamata, nastalih u vezi sa vlastitim ili unajmljenim motornim vozilima i drugim sredstvima za lični prevoz (lični automobil, plovilo, helikopter, vazduhoplov i sl.) poslovnih, rukovodećih i drugih zaposlenih lica, ako se zarada ne utvrđuje na osnovu korišćenja sredstava za lični prevoz;
5. za manjkove na imovini iznad visine utvrđene odlukom Hrvatske privredne komore, odnosno Hrvatske zanatske komore, u smislu propisa o porezu na dodatu vrijednost, na osnovu kojeg se ne plaća porez na dohodak;
6. za troškove prisilne naplate poreza ili drugih davanja;
7. za kazne koje izriče nadležni organ;
8. za zatezne kamate između povezanih lica;
9. za povlastice i druge oblike imovinskih koristi datih fizičkim ili pravnim licima da nastane, odnosno ne nastane određeni događaj, tj. da se određena radnja obavi bolje ili brže nego inače ili da se propusti obaviti;
10. za poklone³¹ iznad utvrđenog iznosa;

²⁷ Potraživanja se smatraju sumnjivim i spornim: ako nijesu naplaćena u roku od 12 mjeseci od datuma dospeljeća, ukoliko je obveznik utužio takvo potraživanje ili podnio zahtjev za izvršenje nadležnom sudu, ako je pokrenut postupak prinudne naplate, ako su ta potraživanja prijavljena u stečajnom postupku nad dužnikom i ako je postignut sporazum sa dužnikom u postupku stečaja ili likvidacije.

²⁸ Ove rezerve ne mogu preći 20% dobiti iskazane u bilansu uspjeha.

²⁹ Za ove rashode, osim za rashode iz tačaka 9 i 12, poreska osnovica se ne povećava kada se u skladu sa Zakonom o porezu na dohodak obračunava i plaća porez na dohodak.

³⁰ Reprezentacijom se ne smatraju proizvodi i roba iz asortimana poreskog obveznika prilagođeni za te svrhe sa oznakom „nije za prodaju“, te drugi reklamni predmeti sa nazivom firme, proizvođa i drugog oblika reklame (čaje, pepeljare, stolnjaci, podmetači, olovke, rokovnici, upaljači, privjesci i slično) dati za upotrebu u prodajnom prostoru kupca, a ukoliko se daju potrošačima, ne smatraju se reprezentacijom ako je njihova pojedinačna vrijednost bez poreza na dodatu vrijednost do 21 euro.

³¹ Poklonima se smatraju pokloni u naturi ili novcu, na teritoriji Republike Hrvatske za kulturne, naučne, vaspitno-obrazovne, zdravstvene, humanitarne, sportske, vjerske, ekološke i druge opštekorisne svrhe, udruženjima i drugim licima koja navedene djelatnosti obavljaju u skladu sa posebnim propisima, ako su veća od 2% prihoda ostvarenog u prethodnoj godini. Međutim, iznos može biti i veći od 2% prihoda prethodne godine ako je data prema odlukama nadležnih ministarstva o sprovođenju finansiranja posebnih programa i akcija. U poklone spada i plaćanje

11. za kamate³² koje nijesu poresko priznati rashod;
12. za rashode utvrđene u postupku nadzora sa odgovarajućim porezom na dodatu vrijednost, porezom na dohodak, prirezom porezu na dohodak, te obaveznim doprinosima koji su nastali u vezi sa skrivenim isplatama dobiti, te izuzimanja akcionara, članova društva i fizičkih lica koja obavljaju samostalnu djelatnost od koje se plaća porez na dobit, te s njima povezanim licima;
13. za sve druge rashode koji nijesu direktno u vezi sa ostvarivanjem dobiti i drugog povećanja poreske osnovice, a koji nijesu bili uključeni u poresku osnovicu.

U troškove nastale u vezi sa vlastitim ili unajmljenim motornim vozilima i drugim sredstvima za lični prevoz spadaju i troškovi sa odgovarajućim porezom na dodatu vrijednost, prema statusu pojedinog sredstva:

- za sredstva u vlasništvu poreskog obveznika troškovi goriva i ulja, održavanja i popravaka, registracije i amortizacije,
- za *rent-a-car* usluge obračunata naknada uvećana za troškove goriva,
- za vozila u zakupu trošak naknade po ugovoru, trošak goriva i održavanja te svi drugi troškovi koje po ugovoru o zakupu snosi korisnik zakupa, a kod finansijskog zakupa trošak amortizacije.

Poreska osnovica uvećava se za privremeno nepriznate rashode.

Takođe, kao rashod se priznaju i vrijednosna usklađivanja po osnovu ispravke vrijednosti potraživanja od kupaca za isporučena dobra i obavljene usluge, ako je od dospijeća potraživanja do kraja poreskog perioda proteklo više od 60 dana, a ista nijesu naplaćena do petnaestog dana prije dana podnošenja poreske prijave. Iznosi vrijednosnih usklađivanja potraživanja od kupaca iskazani u prethodnim poreskim periodima kao poresko priznati rashod uključuju se u prihode, ako do trenutka zastarjelosti prava na naplatu potraživanje nije evidentirano u poslovnim knjigama kao prihod i nijesu obavljene sve radnje za osiguranje naplate duga.

Smatra se da je potraživanje evidentirano i da su sve radnje za osiguranje naplate duga obavljene, ako su potraživanja utužena ili se zbog njih vodi izvršni postupak, ako su prijavljena u stečajnom postupku nad dužnikom ili ako je postignuto poravnanje sa dužnikom, koji nije fizičko ili povezano lice, u postupku sanacije ili stečaja.

Međutim, priznaje se otpis potraživanja od nepovezanih lica, koja su zastarjela i koja u svakom pojedinom poreskom periodu ne prelaze 660 eura po pojedinom dužniku koji nije fizičko lice.

Osim toga, u poresko priznate rashode kreditne institucije uključuje se iznos otpisa potraživanja od nepovezanog fizičkog lica, u skladu sa kriterijumima i postupcima kreditne institucije, po osnovu odobrenih stambenih kredita, te dospjele kamate iskazane u prihodima do

troškova za zdravstvene potrebe fizičkih lica (operativne zahvate, liječenja, nabavu lijekova i ortopedskih pomagala) čije rješavanje nije plaćeno osnovnim, dopunskim, dodatnim i privatnim zdravstvenim osiguranjem niti na teret sredstava fizičkog lica, a pod uslovom da je poklon odnosno plaćanje troškova obavljeno na žiro račun primaoca poklona ili zdravstvene ustanove te na osnovu vjerodostojnih isprava.

³² U ove kamate spadaju i kamate na kredite koji su primljeni od akcionara odnosno člana društva koji posjeduje najmanje 25% akcija ili udjela u kapitalu ili glasačkih prava u poreskom obvezniku, ako bilo kada u poreskom periodu ti krediti premaše četverostruki iznos udjela tog akcionara odnosno člana društva u kapitalu ili glasačkom pravu, utvrđenu u odnosu na iznos i period trajanja kredita u poreskom periodu, osim kamate po kreditima od finansijskih organizacija. Kreditima akcionara, odnosno člana društva, smatraju se i krediti trećih lica za koje garantuje akcionar odnosno član društva te krediti od povezanih lica. Iznos udjela akcionara odnosno člana društva u kapitalu korisnika kredita određuje se za poreski period kao prosjek uplaćenog kapitala, zadržane dobiti i rezervi, posljednjeg dana svakog mjeseca poreskog perioda.

trenutka otpisa ako je utvrđeno da je otpis sproveden radi olakšanja otplate kredita korisnicima kojima iznos mjesečne otplatne rate ugrožava osnovne životne potrebe, odnosno kako bi se spriječilo sprovođenje izvršenja od strane kreditne institucije nad jedinom stambenom nekretninom u kojoj korisnik kredita ima prijavljeno prebivalište i u kojoj trajno boravi.

Kreditna institucija može primijeniti odredbe o priznavanju otpisa potraživanja i iz drugih ekonomskih i socijalno opravdanih razloga, u skladu sa kriterijumima i postupcima kreditne institucije, pod uslovom da ih primijeni na isti način na sve korisnike stambenih kredita.

Takođe, u poresko priznate rashode uključuje se iznos otpisa potraživanja od nepovezanog lica, u skladu sa kriterijumima i postupcima kreditne institucije, po osnovu odobrenih preduzetničkih kredita, te dospjele kamate iskazane u prihodima do trenutka otpisa ako je utvrđeno da obaveze po odobrenim kreditima bitno ugrožavaju razvoj investicionih projekata ili bitno ugrožavaju nastavak preduzetničke aktivnosti, odnosno dovode do prestanka obavljanja djelatnosti.

Osim toga, rashodi smanjenja vrijednosti zaliha i finansijske imovine priznaju se u periodu u kojem je imovina prodana ili na drugi način upotrijebljena.

Rashodi zaliha po osnovu manjkova zaliha priznaju se u visini utvrđenoj odlukom Hrvatske privredne komore, odnosno Hrvatske zanatske komore, u smislu propisa o porezu na dodatu vrijednost.

Ako je tokom poreskog perioda fizičkom licu isplaćen predujam dobiti, a istekom tog poreskog perioda ostvarena dobit nije dovoljna za pokriće takvog predujma, tada se nastala razlika smatra prihodom koji se oporezuje u skladu sa Zakonom o porezu na dohodak.

Prilikom utvrđivanja poreske osnovice, rezervisanja se ne priznaju, osim za sljedeće namjene:

- Kao rashod se priznaju rezervisanja za rizike i troškove na osnovu zakona ili drugog propisa i rezervisanja koja su uslovljena ugovorima (rezervisanja za otpremnine, za troškove obnavljanja prirodnih bogatstava, za troškove u garantnim rokovima i rezervisanja za troškove po započetim sudskim sporovima).
- Rezervisanja kod banaka za rizike od potencijalnih gubitaka priznaju se kao rashod u obračunatom iznosu, ali najviše do visine koju određuju propisi Hrvatske narodne banke.
- Rezervisanja kod osiguravajućih društava koja se formiraju u skladu sa zakonom koji uređuje osiguranje, priznaju se osiguravajućem društvu kao rashod u obračunatim iznosima, ali najviše do visine ili gornje granice u skladu sa zakonom koji uređuje osiguranje.
- Kao rashod se priznaju rezervisanja za neiskorišćene godišnje odmore u skladu sa računovodstvenim propisima. Međutim, ovakva rezervisanja obavezno se ukidaju u sljedećem poreskom periodu a ukidanje ili upotreba rezervacija priznaje se na način da se prihodi izuzmu i rashodi priznaju tako da u poresku osnovicu nijesu ponovo uključeni prihodi i rashodi koji su prethodno povećavali ili smanjivali poresku osnovicu.

Na teret rashoda u **Srbiji** ne priznaju se:

- 1) troškovi koji se ne mogu dokumentovati;
- 2) ispravke vrijednosti pojedinačnih potraživanja od lica kome se istovremeno duguje, do iznosa obaveze prema tom licu;
- 3) pokloni i prilozi dati političkim organizacijama;

- 4) pokloni čiji je primalac povezano lice³³;
- 5) kamate zbog neblagovremeno plaćenih poreza, doprinosa i drugih javnih dažbina;
- 5a) troškovi postupka prinudne naplate poreza i drugih dugovanja, troškovi poreskoprekršajnog postupka i drugih prekršajnih postupaka koji se vode pred nadležnim organom;
- 6) novčane kazne koje izriče nadležni organ, ugovorne kazne i penali;
- 7) zatezne kamate između povezanih lica;
- 8) troškovi koji nijesu nastali u svrhu obavljanja poslovne djelatnosti.

Troškovi materijala i nabavna vrijednost prodate robe priznaju se u iznosima obračunatim primjenom metode ponderisane prosječne cijene ili FIFO metode, dok se troškovi zarada priznaju u iznosu obračunatom na teret poslovnih rashoda. Obračunate otpremnine i novčane naknade zaposlenom po osnovu odlaska u penziju ili prestanka radnog odnosa po drugom osnovu, priznaju se kao rashod u poreskom bilansu u poreskom periodu u kome su isplaćene.

Kao rashod u poreskom bilansu obveznika priznaju se izdaci u zbirnom iznosu najviše do 5% od ukupnog prihoda za: zdravstvene, obrazovne, naučne, humanitarne, vjerske i sportske namjene, zaštitu životne sredine, kao i davanja učinjena ustanovama socijalne zaštite osnovanim u skladu sa zakonom koji uređuje socijalnu zaštitu³⁴ te humanitarnu pomoć, odnosno otklanjanje posljedica nastalih u slučaju vanredne situacije, koji su učinjeni Republici, autonomnoj pokrajini, odnosno jedinici lokalne samouprave.

Kao rashod se priznaju: izdaci za ulaganja u oblasti kulture, uključujući i kinematografsku djelatnost, u iznosu najviše do 5% od ukupnog prihoda; članarine komorama, savezima i udruženjima, najviše do 0,1% ukupnog prihoda dok se članarine čija je visina propisana zakonom priznaju kao rashod u iznosu koji je propisan zakonom; izdaci za reklamu i propagandu, u iznosu do 10% od ukupnog prihoda te izdaci za reprezentaciju, u iznosu do 0,5% od ukupnog prihoda. Kao rashodi propagande u poreskom bilansu se priznaju samo oni pokloni i drugi rashodi koji služe promociji poslovanja poreskog obveznika.

Na teret rashoda priznaje se otpis vrijednosti pojedinačnih potraživanja koja se u skladu sa propisima o računovodstvu i reviziji i MRS, odnosno MSFI iskazuju kao prihod, osim potraživanja za ispravke vrijednosti pojedinačnih potraživanja od lica kome se istovremeno duguje, do iznosa obaveze prema tom licu, pod uslovom:

- da se nesumnjivo dokaže da su ta potraživanja prethodno bila uključena u prihode obveznika;
- da su ta potraživanja u knjigama poreskog obveznika otpisana kao nenaplativa;

³³ Licem povezanim sa obveznikom smatra se: ono fizičko ili pravno lice u čijim se odnosima sa obveznikom javlja mogućnost kontrole ili značajnijeg uticaja na poslovne odluke; ono pravno lice u kome, kao i kod obveznika, ista fizička ili pravna lica neposredno ili posredno učestvuju u upravljanju, kontroli ili kapitalu; bračni ili vanbračni drug, potomci, usvojenici i potomci usvojenika, roditelji, usvojioci, braća i sestre i njihovi potomci, djedovi i babe i njihovi potomci, kao i braća i sestre i roditelji bračnog ili vanbračnog druga te svako nerezidentno pravno lice iz jurisdikcije sa preferencijalnim poreskim sistemom.

³⁴ Ovi izdaci priznaju se kao rashod samo ako su izvršeni licima registrovanim za te namjene u skladu sa posebnim propisima, koja navedena davanja isključivo koriste za obavljanje tih djelatnosti.

- da poreski obveznik pruži dokaze da su potraživanja utužena, odnosno da je pokrenut izvršni postupak radi naplate potraživanja, ili da su potraživanja prijavljena u likvidacionom ili stečajnom postupku nad dužnikom.

Na teret rashoda priznaje se i otpis vrijednosti pojedinačnih potraživanja koja se u skladu sa propisima o računovodstvu i reviziji i MRS, odnosno MSFI ne iskazuju kao prihod, osim potraživanja za ispravke vrijednosti pojedinačnih potraživanja od lica kome se istovremeno duuguje, do iznosa obaveze prema tom licu, ukoliko obveznik ispunio uslov: da su ta potraživanja u knjigama poreskog obveznika otpisana kao nenaplativa i da poreski obveznik pruži dokaze da su potraživanja utužena, odnosno da je pokrenut izvršni postupak radi naplate potraživanja, ili da su potraživanja prijavljena u likvidacionom ili stečajnom postupku nad dužnikom.

Međutim, na teret rashoda priznaje se otpis vrijednosti pojedinačnih potraživanja, pod uslovom da su ta potraživanja obuhvaćena finansijskim restrukturiranjem, sprovedenim na način propisan zakonom koji uređuje sporazumno finansijsko restrukturiranje privrednih društava. Na teret rashoda priznaje se i otpis vrijednosti pojedinačnih potraživanja za koja su ispunjeni uslovi da se nesumnjivo dokaže da su ta potraživanja prethodno bila uključena u prihode obveznika te da su ta potraživanja u knjigama poreskog obveznika otpisana kao nenaplativa, pod uslovom da su troškovi utuženja pojedinačnog dužnika veći od ukupnog iznosa potraživanja od tog dužnika. Pod troškovima utuženja smatraju se takse i drugi javni prihodi koji se plaćaju za podnošenje tužbe u skladu sa zakonom kojim se uređuju sudske takse.

Na teret rashoda priznaje se ispravka vrijednosti pojedinačnih potraživanja koja se iskazuju i ne iskazuju kao prihod, ako je od roka za njihovu naplatu, odnosno realizaciju prošlo najmanje 60 dana. Za iznos rashoda po osnovu ispravke vrijednosti pojedinačnih potraživanja, koji su bili priznati u poreskom bilansu, uvećavaju se prihodi u poreskom bilansu u poreskom periodu u kome obveznik izvrši otpis vrijednosti istih potraživanja, ako nije kumulativno ispunio prethodno navedene uslove.

Sva otpisana, ispravljena i druga potraživanja koja su priznata kao rashod, a koja se kasnije naplate ili za koja povjerilac povuče tužbu, predlog za izvršenje, odnosno prijavu potraživanja, u trenutku naplate ili povlačenja tužbe, predloga za izvršenje, odnosno prijave potraživanja, ulaze u prihode poreskog obveznika. Sva otpisana, ispravljena i druga potraživanja koja nijesu priznata kao rashod, a koja se kasnije naplate, u trenutku naplate ne ulaze u prihode poreskog obveznika.

Gubitak od prodaje potraživanja priznaje se kao rashod u iznosu koji je iskazan u bilansu uspjeha obveznika, koji je sačinjen u skladu sa MRS, odnosno MSFI i propisima kojima se uređuje računovodstvo i revizija, odnosno u skladu sa načinom priznavanja, mjerenja i procjene prihoda i rashoda koji propisuje ministar finansija za obveznike koji ne primenjuju MRS, odnosno MSFI. Na teret rashoda u poreskom bilansu priznaju se ukupno obračunate kamate, izuzev kamata zbog neblagovremeno plaćenih poreza, doprinosa i drugih javnih dažbina.

Kao rashod u poreskom bilansu stalne poslovne jedinice ne priznaju se: kamata i pripadajući troškovi po osnovu kredita odobrenog stalnoj poslovnoj jedinici od strane njene nerezidentne centrale te naknada po osnovu autorskog i srodnih prava i prava industrijske svojine, koju stalna poslovna jedinica isplaćuje svojoj nerezidentnoj centrali.

Na teret rashoda u poreskom bilansu priznaju se porezi, doprinosi, takse i druge javne dažbine koje ne zavise od rezultata poslovanja, koje su plaćene u poreskom periodu. Na teret rashoda u poreskom bilansu banke priznaje se uvećanje ispravke vrijednosti potraživanja bilansne

aktive i rezervisanja za gubitke po vanbilansnim stavkama u iznosu obračunatom na nivou banke, koja su u skladu sa unutrašnjim aktima banke iskazani u bilansu uspjeha na teret rashoda u poreskom periodu, u skladu sa propisima Narodne banke Srbije. Na teret rashoda u poreskom bilansu društva za osiguranje priznaje se uvećanje indirektnog otpisa prema kategorijama naplativosti potraživanja, obračunato i iskazano u bilansu uspjeha na teret rashoda u poreskom periodu, do visine određene u skladu sa propisima Narodne banke Srbije. Na teret rashoda priznaju se i: izvršena dugoročna rezervisanja za obnavljanje prirodnih bogatstava, za troškove u garantnom roku i zadržane kaucije i depozite, kao i druga obavezna dugoročna rezervisanja te dugoročna rezervisanja za izdate garancije i druga jemstva, u visini iskorišćenih iznosa tih rezervisanja u poreskom periodu, odnosno izmirenih obaveza i odliva resursa po osnovu tih rezervisanja.

Na teret rashoda u poreskom bilansu ne priznaju se rashodi nastali po osnovu obezvređenja imovine, koje se utvrđuje kao razlika između neto sadašnje vrijednosti imovine utvrđene u skladu sa MRS, odnosno MSFI i njene procijenjene nadoknadle vrijednosti, ali se priznaju u poreskom periodu u kome je ta imovina otuđena, odnosno upotrijebljena, odnosno u kome je nastalo oštećenje te imovine usljed više sile. Međutim, na teret rashoda u poreskom bilansu priznaju se rashodi nastali po osnovu obezvređenja obveznikovog učešća u kapitalu subjekta privatizacije u postupku restrukturiranja, stečenog konverzijom obveznikovog potraživanja u učešće u kapitalu tog subjekta.

5.4 Amortizacija

U **Crnoj Gori** se amortizacija stalnih osnovnih sredstava i ulaganja u nepokretnosti priznaje kao rashod. Stalna osnovna sredstva obuhvataju materijalna i nematerijalna sredstva čiji je vijek trajanja duži od jedne godine i čija vrijednost prelazi 300 eura.

Osnovna sredstva razvrstavaju se u pet grupa sa sljedećim amortizacionim stopama:

- 1) I grupa 5%;
- 2) II grupa 15%;
- 3) III grupa 20%;
- 4) IV grupa 25%;
- 5) V grupa 30%.

Amortizacija za stalna osnovna sredstva razvrstana u prvu grupu utvrđuje se primjenom proporcionalne stope, za svako sredstvo posebno, dok se amortizacija za osnovna sredstva razvrstana u ostale grupe (od druge do pete) utvrđuje primjenom degresivne stope na vrijednost sredstava razvrstanih po grupama.

U **Federaciji Bosne i Hercegovine**, odbitak po osnovu amortizacije dozvoljen je samo u vezi sa imovinom koja podliježe amortizaciji i koja se nalazi u upotrebi. Amortizacija stalnih sredstava priznaje se kao rashod u poreskom bilansu do iznosa utvrđenog proporcionalnom metodom primjenom najviših godišnjih amortizacionih stopa koje se propisuju podzakonskim aktom. Imovina koja se amortizuje, a čija je nabavna vrijednost manja od 511 eura³⁵, može se odbiti u potpunosti u godini nabavke, pod uslovom da je imovina stavljena u funkciju.

³⁵ U izvornom dokumentu iznos je dat u nacionalnoj valuti (konvertibilna marka). Za konvertovanje iznosa bosanske konvertibilne marke u euro korišćena je internet stranica www.oanda.com. (23.04.2015. godine, 1 EUR iznosio je 1,95553 KM).

Nabavna vrijednost hardvera i softvera takođe se može odbiti u potpunosti, u godini u kojoj je izvršena nabavka. Amortizovana sredstva koja su jednom amortizovana ne mogu se ponovo uključiti u obračun amortizacije za potrebe poreskog bilansa. Rashodima amortizacije smatra se i amortizacija povećanja vrijednosti stalnih sredstava zbog revalorizacije.

Ubrzana amortizacija sprovodi se po stopama koje mogu biti do 50% veće od propisanih. Pravo na ubranu amortizaciju obveznik ima za stalna sredstva koja služe za:

- sprečavanje zagađivanja vazduha, vode, zemljišta i ublažavanje buke i
- školovanje i obuku kadrova.

U **Hrvatskoj** se amortizacija dugotrajne materijalne i nematerijalne imovine³⁶ priznaje kao rashod u iznosu obračunatom na trošak nabavke po linearnoj metodi, primjenom godišnjih amortizacionih stopa. Amortizacija se obračunava pojedinačno i njoj ne podliježe zemljište, šuma i slična obnovljiva prirodna bogatstva, finansijska imovina, spomenici kulture te umjetnička djela.

Godišnje amortizacione stope utvrđuju se prema amortizacionom vijeku za svrhe oporezivanja:

- 1) za građevinske objekte i brodove veće od 1000 BRT, (20 godina) - 5%;
- 2) za osnovno stado, lične automobile (5 godina) - 20%;
- 3) za nematerijalnu imovinu, opremu, vozila, osim za lične automobile, te za mehanizaciju (4 godine) - 25%;
- 4) za računare, računarsku opremu i programe, mobilne telefone i opremu za računarske mreže (2 godine) - 50%;
- 5) za ostalu nespomenutu imovinu (10 godina) - 10%.

Godišnje amortizacione stope mogu se udvostručiti.

Ako poreski obveznik obračunava amortizaciju u iznosu nižem od poresko dopustivog, tako obračunata amortizacija smatra se i poresko priznatim rashodom.

Trošak amortizacije predmeta dugotrajne imovine priznaje se u poreski rashod od prvog dana mjeseca koji slijedi nakon mjeseca u kojem je dugotrajna imovina stavljena u upotrebu.

Trošak amortizacije za prodatu, poklonjenu, na drugi način otuđenu ili uništenu dugotrajnu imovinu priznaje se u poreski rashod do kraja mjeseca u kojem je dugotrajna imovina bila u upotrebi.

Neamortizovani trošak nabavke dugotrajne imovine priznaje se u poreski rashod u poreskom periodu u kojem je dugotrajna imovina prodana, poklonjena, na drugi način otuđena ili uništena. Međutim, ako je trošak nabavke iskazan u revalorizovanom iznosu, u poreski

³⁶ Dugotrajnom materijalnom i nematerijalnom imovinom smatraju se stvari i prava čiji je pojedinačni trošak nabavke veći od 462 eura i vijek trajanja duži od godinu dana.

rashod priznaje se neamortizovani trošak nabavke umanjen za revalorizovani iznos koji je do trenutka prodaje, poklanjanja, otuđenja na drugi način i uništenja uključena u prihode.

Amortizacija obračunata na otpisanu dugotrajnu imovinu ne priznaje se kao poreski rashod, dok se amortizacija za lične automobile i druga sredstva za lični prevoz priznaje do 52.831 eura troška nabavke po jednom sredstvu. Ako trošak nabavke premašuje navedeni iznos, amortizacija iznad navedenog iznosa priznaje se samo ako sredstvo služi isključivo za registrovanu djelatnost zakupa ili prevoza. Rashodi amortizacije za imovinu kojom se ne obavlja djelatnost se ne priznaju.

Poreskom obvezniku koji u dugotrajnoj imovini ima evidentirana plovila³⁷, vazduhoplove³⁸, apartmane i kuće za odmor priznaje se kao rashod amortizacija takve imovine pod sljedećim uslovima:

- 1) da je poreski obveznik registrovan za djelatnost iznajmljivanja i prevoza plovilima i vazduhoplovima, odnosno za djelatnost iznajmljivanja apartmana i kuće za odmor;
- 2) da po osnovu korišćenja plovila i vazduhoplova ostvaruje u poreskom periodu prihod najmanje u visini od 7% nabavne vrijednosti takve imovine;
- 3) da po osnovu korišćenja apartmana i kuće za odmor ostvaruje u poreskom periodu prihod najmanje u visini od 5% nabavne vrijednosti takve imovine.

Poreski obveznik koji u poreskom periodu ne ispuni navedene uslove, dužan je za taj poreski period uveća poresku osnovicu za rashod amortizacije takve imovine, te za sve pripadajuće troškove koji su nastali u vezi sa korišćenjem takve imovine.

Poreskom obvezniku čija je imovina u prethodnim poreskim periodima amortizovana, priznaju se troškovi koji su nastali u vezi sa korišćenjem takve imovine, ako isti u poreskom periodu ispunjava navedene uslove. Ako poreski obveznik ne ispuni navedene uslove u poreskom periodu, istom se uvećava poreska osnovica za sve pripadajuće troškove koji su nastali u vezi sa korišćenjem takve imovine.

Poreskom obvezniku koji imovinu koristi na osnovu poslovnog zakupa, priznaju se troškovi zakupa takve imovine, te troškovi nastali po osnovu korišćenja iste imovine, pod uslovom da je poreski obveznik u poreskom periodu po osnovu korišćenja takve imovine ostvario prihod najmanje u visini troškova zakupa. Ako poreski obveznik ne ispuni u poreskom periodu navedeni uslov, istom se uvećava poreska osnovica za trošak zakupa takve imovine i pripadajuće troškove nastale po osnovu korišćenja takve imovine.

Poresko priznatim rashodom poreskog perioda smatra se i iznos razlike između ostvarenih bespovratnih novčanih sredstava isplaćenih iz fondova Evropske unije i državnog budžeta Republike Hrvatske za sprovođenje mjere trajne obustave ribolovne aktivnosti uz uništenje plovila i neamortizovanog troška nabavke uništenog plovila.

U **Srbiji**, amortizacija stalnih sredstava priznaje se kao rashod. Stalna sredstva obuhvataju materijalna sredstva čiji je vijek trajanja duži od jedne godine i koja se saglasno propisima kojima se uređuje računovodstvo i revizija i MRS, odnosno MSFI, u poslovnim knjigama obveznika

³⁷ Plovilom se smatra brod ili brodice (jahta) i čamac unutrašnje plovidbe koji služi za razonodu, sport, rekreaciju ili zakup.

³⁸ Vazduhoplovom se ne smatra vazduhoplov koji služi za redovni i vanredni vazdušni prevoz putnika.

priznaju kao stalna sredstva, osim prirodnih bogatstava koja se ne troše, kao i nematerijalna sredstva, osim *goodwill*-a. Stalna sredstva razvrstavaju se u pet grupa sa sljedećim amortizacionim stopama:

- 1) I grupa 2,5%;
- 2) II grupa 10%;
- 3) III grupa 15%;
- 4) IV grupa 20%;
- 5) V grupa 30%.

Amortizacija za stalna sredstva razvrstana u prvu grupu utvrđuje se primjenom proporcionalne metode, na osnovicu koju čini nabavna vrijednost sredstva, za svako stalno sredstvo posebno, a u slučaju kada su stalna sredstva iz ove grupe stečena u toku poreskog perioda, utvrđuje se primjenom proporcionalne metode srazmjerno vremenu od kada je započet obračun amortizacije do kraja poreskog perioda. Amortizacija za stalna sredstva razvrstana u ostale grupe (od druge do pete) utvrđuje se primjenom degresivne metode na vrijednost sredstava razvrstanih po grupama. Osnovicu za amortizaciju u prvoj godini čini nabavna vrijednost, a u narednim periodima neotpisana vrijednost. Stalna sredstva razvrstana u prvu grupu jesu nepokretnosti.

U slučaju da je stalno sredstvo nabavljeno iz transakcije sa povezanim licem, osnovicu za njegovu amortizaciju čini manji od sljedeća dva iznosa:

- transferna nabavna cijena³⁹ stalnog sredstva;
- nabavna cijena stalnog sredstva utvrđena primjenom principa "van dohvata ruke".

5.5 Kapitalni dobici i gubici

Kapitalnim dobitkom u **Crnoj Gori** smatra se prihod koji poreski obveznik ostvari prodajom, odnosno drugim prenosom uz naknadu zemljišta, građevinskih objekata, imovinskih prava, udjela u kapitalu i hartija od vrijednosti. Kapitalni dobitak predstavlja razliku između prodajne cijene imovine i njene nabavne cijene. Negativna razlika predstavlja kapitalni gubitak. Ukoliko su učesnici u prodaji imovine povezana lica i ako je prodajna cijena niža od tržišne vrijednosti, prilagođavanje tržišne vrijednosti imovine vrši nadležni poreski organ. Kapitalni gubici mogu se prebijati sa kapitalnim dobitcima ostvarenim u istoj godini. Ako se i poslije izvršenog prebijanja sa kapitalnim dobitcima ostvarenim u istoj godini pojavi kapitalni gubitak, poreski obveznik može prenijeti kapitalni gubitak na račun budućih kapitalnih dobitaka u narednih pet godina.

Prodajnom cijenom imovine, za svrhe određivanja kapitalnog dobitka, smatra se tržišna vrijednost imovine primljene u obliku novčane ili nenovčane naknade smanjena za troškove prodaje, odnosno troškove drugog prenosa imovine. Nabavna cijena imovine, za svrhe

³⁹ Transfernom cijenom smatra se cijena nastala u vezi sa transakcijama sredstvima ili stvaranjem obaveza među povezanim licima.

određivanja kapitalnog dobitka je cijena po kojoj je poreski obveznik stekao imovinu, odnosno procijenjena fer vrijednost imovine, utvrđena u skladu sa propisima kojima je uređeno računovodstvo, smanjena za troškove amortizacije.

U **Srbiji**, kapitalnim dobitkom smatra se prihod koji obveznik ostvari prodajom, odnosno drugim prenosom uz naknadu:

- 1) nepokretnosti koje je koristio kao osnovno sredstvo za obavljanje djelatnosti;
- 2) prava industrijske svojine;
- 3) udjela u kapitalu pravnih lica i akcija i ostalih hartija od vrijednosti, koje u skladu sa MRS, odnosno MSFI predstavljaju dugoročne finansijske plasmane, osim obveznica izdatih u skladu sa propisima kojima se uređuje izmirenje obaveze Republike po osnovu kredita za privredni razvoj, devizne štednje građana i dužničkih hartija od vrijednosti čiji je izdavalac Republika, autonomna pokrajina, jedinica lokalne samouprave ili Narodna banka Srbije;
- 4) investicione jedinice otkupljene od strane otvorenog investicionog fonda, u skladu sa zakonom kojim se uređuju investicioni fondovi.

Kapitalnim dobitkom smatra se i prihod koji ostvari nerezidentni obveznik od prodaje prethodno navedene imovine, kao i od prodaje nepokretnosti na teritoriji Republike koju nije koristio za obavljanje djelatnosti. Kapitalni dobitak predstavlja razliku između prodajne cijene imovine i njene nabavne cijene. Ukoliko je ta razlika negativna, u pitanju je kapitalni gubitak. Za svrhu određivanja kapitalnog dobitka, prodajnom cijenom smatra se ugovorena cijena, odnosno, u slučaju prodaje povezanom licu, tržišna cijena, ako je ugovorena cijena niža od tržišne. Kao ugovorena, odnosno tržišna cijena uzima se cijena bez poreza na prenos apsolutnih prava. Kod prenosa prava putem razmjene za drugo pravo, prodajnom cijenom smatra se tržišna cijena prava koje se dobija u naknadu, korigovana za eventualno primljenu ili plaćenu razliku u novcu. Za svrhu određivanja kapitalnog dobitka, nabavna cijena je cijena po kojoj je obveznik stekao imovinu, umanjena po osnovu amortizacije. Nabavna cijena koriguje se na procijenjenu, odnosno fer vrijednost, utvrđenu u skladu sa MRS, odnosno MSFI i usvojenim računovodstvenim politikama, ukoliko je promjena na fer vrijednost iskazivana u cjelini kao prihod perioda u kome je vršena. Nabavna cijena imovine stečene konverzijom obveznikovog potraživanja u učešće u kapitalu subjekta privatizacije u postupku restrukturiranja, jeste najniža obezvrijeđena vrijednost te imovine nakon izvršene konverzije, utvrđena u skladu sa MRS, odnosno MSFI i usvojenim računovodstvenim politikama, osim kada se koriguje na procijenjenu – fer vrijednost.

Ako cijena po kojoj je imovina nabavljena nije iskazana u poslovnim knjigama obveznika, nabavna cijena za svrhu određivanja kapitalnog dobitka jeste tržišna cijena na dan nabavke, koju utvrdi nadležni poreski organ. Kod prodaje nepokretnosti u izgradnji, nabavnu cijenu čini iznos troškova izgradnje koji su do dana prodaje iskazani u skladu sa MRS, odnosno MSFI i propisima kojima se uređuje računovodstvo i revizija. Za nepokretnost stečenu putem osnivačkog uloga ili povećanjem osnivačkog uloga, nabavna cijena jeste tržišna cijena nepokretnosti na dan unosa uloga.

Kod hartija od vrijednosti kojima se trguje na organizovanom tržištu, u smislu zakona kojim se uređuje tržište hartija od vrednosti i drugih finansijskih instrumenata, nabavna cijena jeste cijena koju obveznik dokumentuje kao stvarno plaćenu, a ako ne posjeduje odgovarajuću dokumentaciju - najniža tržišna cijena ostvarena na organizovanom tržištu u periodu od godinu dana koji prethodi prodaji te hartije od vrijednosti ili u periodu trgovanja, ukoliko se trgovalo kraće od godinu dana. Kod hartija od vrijednosti kojima se ne trguje na organizovanom tržištu, nabavna cijena hartije od vrijednosti jeste cijena koju obveznik dokumentuje kao stvarno plaćenu, a ako ne posjeduje

odgovarajuću dokumentaciju - njena nominalna vrijednost. Kod hartija od vrijednosti pribavljenih putem osnivačkog uloga ili povećanjem osnivačkog uloga, nabavnu cijenu čini tržišna cijena koja je važila na organizovanom tržištu na dan unosa uloga ili ukoliko takva cijena nije bila formirana, nominalna vrijednost hartije od vrijednosti na dan unosa uloga.

Nabavna cijena udjela u kapitalu pravnih lica i prava industrijske svojine jeste cijena koju obveznik dokumentuje kao stvarno plaćenu dok se nabavnom cijenom udjela u kapitalu pravnih lica i prava industrijske svojine, stečenih putem osnivačkog uloga ili povećanjem osnivačkog uloga smatra tržišna cijena na dan unosa uloga. Nabavna cijena investicione jedinice sastoji se od neto vrijednosti imovine otvorenog fonda po investicionoj jedinici na dan uplate, uvećane za naknadu za kupovinu ukoliko je društvo za upravljanje naplaćuje, u skladu sa zakonom koji uređuje investicione fondove.

Kapitalni dobitak uključuje se u oporezivu dobit. Kapitalni gubitak ostvaren pri prodaji jednog prava iz imovine može se prebiti sa kapitalnim dobitkom ostvarenim pri prodaji drugog prava iz imovine u istoj godini. Ako se i nakon prebijanja iskaže kapitalni gubitak, dopušteno je njegovo prebijanje na račun budućih kapitalnih dobitaka u narednih pet godina.

Statusna promjena rezidentnih obveznika izvršena u skladu sa zakonom kojim se uređuju privredna društva, odlaže nastanak poreske obaveze po osnovu kapitalnih dobitaka. Poreska obaveza po osnovu kapitalnih dobitaka nastaje u trenutku kad pravno lice koje je imovinu steklo statusnom promjenom izvrši prodaju te imovine. Kapitalni dobitak obračunava se kao razlika između prodajne cijene imovine i njene nabavne cijene koju je platilo pravno lice koje je tu imovinu statusnom promjenom prenijelo na drugo pravno lice, od dana nabavke do dana prodaje.

Pravo na odlaganje plaćanja poreza na dobit pravnih lica za kapitalne dobitke stiče se ako je vlasnik pravnog lica koje je izvršilo prenos imovine prilikom statusne promjene dobio naknadu u obliku akcija ili udjela u pravnom licu na koje je prenos imovine izvršen, kao i eventualnu gotovinsku naknadu, čiji iznos ne prelazi 10% nominalne vrijednosti dobijenih akcija, odnosno udjela. U slučaju da gotovinska naknada prelazi 10% nominalne vrijednosti dobijenih akcija, odnosno udjela, poreska obaveza po osnovu kapitalnog dobitka nastaje u trenutku statusne promjene, a kapitalni dobitak se obračunava kao razlika između cijene po kojoj bi se imovina mogla prodati na tržištu i nabavne cijene.

5.6 Poreski tretman poslovnih gubitaka

U **Crnoj Gori**, gubici nastali iz poslovnih odnosa, izuzev onih iz kojih proizilaze kapitalni dobitci i gubici mogu se prenositi na račun dobiti iz budućih obračunskih perioda, ali ne duže od pet godina. Poreske pogodnosti primjenjuju se i u slučaju statusnih promjena. U slučaju statusnih promjena, poreske pogodnosti srazmjerno se dijele prema vrijednosti imovine i o tome se obavještava nadležni poreski organ.

U **Federaciji Bosne i Hercegovine**, ukoliko se nakon smanjenja osnovice poreza na dobit pokaže gubitak u poreskom bilansu, tada se taj gubitak iskazan u poreskom bilansu može prenijeti na račun dobiti iz budućih obračunskih perioda, a ne duže od pet godina. Gubitak koji nije bilo moguće odbiti u tekućoj, nadoknađuje se u prvoj sljedećoj godini, tako da se poreska osnovica uvijek umanjuje za gubitak starijeg

datuma. Poreski gubitak pravnog lica koji je nastao van teritorije Federacije, u Republici Srpskoj ili Brčko Distriktu Bosne i Hercegovine kao i u inostranstvu, ne priznaje se.

Ako se u postupku utvrđivanja poreske osnovice u **Hrvatskoj**, utvrdi negativna osnovica, to znači da poreski obveznik ima poreski gubitak. Poreski gubitak prenosi se i nadoknađuje umanjivanjem poreske osnovice u sljedećih pet godina. Ako se prenosi pravo za nadoknadu gubitka prilikom spajanja, pripajanja i podjele na pravne nasljednike tokom poreskog perioda, pravo na prenos gubitka počinje da teče u periodu u kojem je pravni nasljednik stekao pravo na prenos gubitka. Prilikom smanjenja poreske osnovice zbog gubitka iz prethodnih poreskih perioda, poreska osnovica se smanjuje najprije za gubitke starijeg datuma.

Pravnom nasljedniku prestaje pravo na prenos poreskog gubitka:

1. ako pravni predač već dva poreska perioda prije statusne promjene ne obavlja djelatnosti, ili
2. ako tokom dva poreska perioda od nastanka statusne promjene bitno promijeni djelatnost pravnog pretka.

Za iznos iskorišćenog poreskog gubitka, pravni nasljednik je dužan da uveća poresku osnovicu u poreskom periodu u kojem je prestalo pravo na prenos poreskoga gubitka.

Prestanak prava na prenos poreskog gubitka te uvećanje poreske osnovice za iznos iskorišćenog gubitka, primjenjuju se i u slučaju kada se u poreskom periodu struktura vlasništva poreskog obveznika promijeni za više od 50% u odnosu na strukturu vlasništva na početku poreskog perioda. Međutim, prethodno se ne primjenjuje za pravnog nasljednika koji bitno promijeni djelatnost zbog očuvanja radnih mjesta ili sanacije poslovanja.

U **Srbiji**, gubici ostvareni iz poslovnih, finansijskih i neposlovnih transakcija, utvrđeni u poreskom bilansu, izuzev onih iz kojih proizlaze kapitalni dobiti i gubici, mogu se prenijeti na račun dobiti utvrđene u godišnjem poreskom bilansu iz budućih obračunskih perioda, ali ne duže od pet godina. Korišćenje poreske pogodnosti ne prestaje u slučaju statusnih promjena ili promjena pravne forme privrednih društava. U slučaju podjele ili odvajanja, pogodnost se srazmjerno dijeli i o tome se obavještava nadležni poreski organ.

5.1 Dodatne informacije u vezi sa poreskom osnovicom u Hrvatskoj

5.1.1 Poreska osnovica u poslovanju između povezanih lica rezidenta i nerezidenta

Ukoliko se između povezanih lica u njihovim poslovnim odnosima ugovore takve cijene ili drugi uslovi koji se razlikuju od cijena ili drugih uslova koji bi se ugovorili između nepovezanih lica, tada se sva dobit u iznosu u kojem bi bila ostvarena, kad bi se radilo o odnosima između nepovezanih lica, uključuje u poresku osnovicu povezanih lica. Povezanim licima smatraju se lica kod kojih jedno lice direktno ili indirektno učestvuje u upravi, nadzoru ili kapitalu drugog lica, ili ista lica direktno ili indirektno učestvuju u upravi, nadzoru ili kapitalu društva.

Prilikom utvrđivanja i procjene jesu li poslovni odnosi između povezanih lica ugovoreni po tržišnim cijenama, može se koristiti jedna od sljedećih metoda:

- a) Metoda uporedivih nekontrolisanih cijena po kojoj se cijene za prodane proizvode, robu ili usluge u kontrolisanim poslovima upoređuju sa onima u nekontrolisanim poslovima i uporedivim okolnostima.

- b) Metoda trgovačkih cijena po kojoj se utvrđuje cijena po kojoj se roba nabavljena od povezanih lica prodaje nepovezanim licima. Tako utvrđena cijena umanjuje se za odgovarajuću bruto trgovačku maržu koja se može postići u postojećim tržišnim uslovima. Dobijeni ostatak je cijena po kojoj je roba mogla biti nabavljena od nepovezanih lica.
- c) Metoda dodavanja bruto dobiti na troškove po kojoj se prvo utvrđuju troškovi proizvoda, poluproizvoda ili usluga koje je imalo lice koje je proizvode, poluproizvode ili usluge prodalo drugom povezanom licu. Na tako utvrđene troškove dodaje se odgovarajuća bruto dobit koja se može postići u postojećim tržišnim uslovima. Tako dobijeni iznos je cijena po kojoj su proizvodi, poluproizvodi ili usluge mogli biti nabavljeni od nepovezanih lica.
- d) Metoda podjele dobiti po kojoj se eliminiše učinak posebnih uslova na dobit u poslovima između povezanih lica. Ova eliminacija sprovodi se utvrđivanjem podjele dobiti koju bi nepovezana lica očekivala učešćem u jednom ili više poslova. Po metodi podjele dobiti, najprije se utvrđuje podjela dobiti između povezanih lica u jednom ili više poslova u kojima ta lica učestvuju. Nakon toga procjenjuje se podjela dobiti do koje bi došlo da su u poslu u postojećim tržišnim uslovima učestvovala nepovezana lica te se tako utvrđeni udjeli u dobiti raspoređuju na povezana lica.
- e) Metoda neto dobitka po kojoj se ispituje ostvarena netodobit u odnosu na neku osnovu kao što su ukupni troškovi, prihodi od prodaje, imovina ili vlastiti kapital koju jedno lice ostvaruje u poslovima sa jednim ili više povezanih lica. Tako ostvarena neto dobit upoređuje se sa neto dobitkom sličnih lica u sličnim okolnostima.

Poslovni odnosi između povezanih lica priznaće se samo ako poreski obveznik posjeduje i na zahtjev Poreske uprave pruži podatke i informacije o povezanim licima i poslovnim odnosima sa tim licima, metodama kojima se koristi za utvrđivanje uporedivih tržišnih cijena i razlozima za odabir konkretnih metoda.

Ovo se odnosi i na povezana lica koje su rezidenti ako jedno od povezanih lica:

1. ima povlašćeni poreski status, odnosno plaća porez na dobit po stopama koje su niže od propisane stope ili je oslobođeno od plaćanja poreza na dobit, ili
2. ima u poreskom periodu pravo na prenos poreskog gubitka iz prethodnih poreskih perioda.

5.1.2 Kamate između povezanih lica

Prilikom utvrđivanja prihoda od kamata na date kredite kod povezanih lica obračunava se kamata najmanje do visine kamatne stope koja bi se ostvarila između nepovezanih lica u trenutku odobrenja kredita, dok se prilikom utvrđivanja rashoda od kamata na primljene kredite kod povezanih lica, priznaju obračunane kamate najviše do visine kamatne stope koja bi se ostvarila između nepovezanih lica u trenutku odobrenja kredita. Kamatnu stopu određuje i objavljuje ministar finansija, prije početka poreskog perioda u kojem će se koristiti, vodeći pritom računa da se radi o kamatnoj stopi koja se ostvaruje u uporedivim okolnostima ili koja bi se ostvarila između nepovezanih lica.

5.1.3 Poreska osnovica poslovnih jedinica nerezidenata

Poreska osnovica poslovnih jedinica nerezidenata je dobit koja se može pripisati poslovnoj jedinici u Republici Hrvatskoj. Prilikom utvrđivanja poreske osnovice, dobit poslovne jedinice mora odgovarati onoj dobiti koju bi ostvarila poslovna jedinica kad bi bila zasebno i nezavisno društvo koje se bavi istim ili sličnim poslovanjem pod istim ili sličnim okolnostima, te kad bi poslovala potpuno samostalno sa

društvom čija je poslovna jedinica. Prilikom utvrđivanja dobiti poslovne jedinice priznaju se rashodi nastali za potrebe stalne poslovne jedinice, uključujući opšte upravne i administrativne rashode, bilo da su nastali u zemlji ili inostranstvu.

5.1.4 Promjena metode utvrđivanja poreske osnovice

Obveznik poreza na dohodak koji postaje obveznik poreza na dobit mora na prvi dan poreskog perioda za koje utvrđuje porez na dobit da sastavi početni bilans i da nastavi da vodi poslovne knjige prema propisima o računovodstvu. Na kraju prvog poreskog perioda za koje utvrđuje osnovicu poreza na dobit, utvrđena dobit uvećava se (+) i umanjuje se (-) za u nastavku navedene pozicije iz početnog bilansa:

- + vrijednost zatečenih zaliha
- + dati avansi za robu i usluge
- + potraživanja od kupaca za robu i usluge
- + potraživanja od kupaca za prodate predmete dugotrajne imovine iz popisa dugotrajne imovine
- + aktivna vremenska razgraničenja
- + zahtjevi za povraćaj poreza na promet i poreza iste vrste
- obaveze prema dobavljačima za robu i usluge
- obaveze za primljene avanse od kupaca za robu i usluge
- pasivna vremenska razgraničenja
- dugoročna rezervisanja
- obaveze za porez na promet i poreze iste vrste.

6. Poreski prekršaji i kazne

U tabeli koja slijedi prikazani su podaci u vezi sa poreskim prekršajima i kaznama u Crnoj Gori, Federaciji Bosne i Hercegovine, Hrvatskoj i Srbiji.

Tabela 6.1: *Poreski prekršaji i kazne*

Zemlja	Poreski prekršaji i kazne
Crna Gora	Novčanom kaznom od 550 eura do 16.500 eura kažnjava se za prekršaj pravno lice - poreski obveznik: 1) ako ne obračuna, netačno obračuna ili ne uplati porez po odbitku na isplaćene prihode; 2) ako u propisanom roku ne podnese izvještaj o obračunatom porezu po odbitku ; 3) nadležnom poreskom organu u propisanom roku ne podnese poresku prijavu ili ako uz prijavu ne dostavi dokaz o uplaćenom porezu, odnosno bilans uspjeha i bilans stanja. Za iste prekršaje kažnjava se i odgovorno lice u pravnom licu novčanom kaznom od 110 eura do 1.100 eura.
FBiH ⁴⁰	Za nepodnošenje poreske prijave Poreskoj upravi na način propisan poreskim zakonima Federacije, propisane su novčane kazne u sljedećim iznosima: • za pravno lice od 1.021 do 10.210 eura; • za odgovorno lice u pravnom licu od 255 do 1.531 eura; • za fizičko lice od 255 do 1.531 eura; • za svaku prijavu koju u ime poreskog obveznika mora sačiniti Poreska uprava od 255 do 25.526 eura. Za nepridržavanje procedura za vođenje knjiga i evidencija koje je obavezno da se vodi u skladu sa poreskim zakonima te za nedostavljanje Poreskoj upravi Poreske isprave u rokovima propisanim poreskim zakonima, propisane su novčane kazne u sljedećim iznosima: • za pravno lice od 1.021 do 10.210 eura; • za odgovorno lice u pravnom licu od 255 do 1.531 eura; • za fizičko lice od 102 do 1.021 eura. Lice koje prekrši bilo koju od procedura izdavanja bilo kojeg dokumenta koji se mora izdati drugim licima u skladu sa poreskim zakonima, kažnjava se novčanom kaznom u iznosu od 102 eura za svaki dokument koji nije izdat ili je nepravilno izdat, do maksimalnog iznosa od 12.763 eura. Lice koje ne da ili odbije da da svoj identifikacioni broj poreskog obveznika licima koja su po poreskim zakonima ovlašćeni da traže identifikacioni broj poreskog obveznika, kažnjava se novčanom kaznom u iznosu od 1.021 za svaki od ovih propusta ili odbijanja. Za neotklanjanje nedostataka u datom roku na čije je otklanjanje rješenjem ukazao poreski inspektor, propisane su novčane kazne u sljedećim iznosima: • za pravno lice od 102 do 1.021 eura; • za odgovorno lice u pravnom licu od 255 do 1.531 eura; • za fizičko lice od 255 do 2.552 eura. Za nezakonito poslovanje (poslovanje bez dozvole, neprijavljivanje zaposlenih, poslovanje sa robom kojoj se ne zna porijeklo, neevidentiranje prometa u skladu sa poreskim zakonima i onemogućavanje ovlašćenim licima da u skladu sa zakonom izvrše inspekcijski nadzor ili neku drugu

⁴⁰ Povrede odredbi Zakona o porezu na dobit, koje imaju karakter prekršaja, kao i odgovornosti i sankcije za prekršaje, propisane su Zakonom o Poreznoj upravi Federacije BiH ("Sl. novine Federacije BiH", broj: 33/02, 28/04, 57/09, 40/10, 27/12, 7/13 i 71/14).
<http://www.pufbih.ba/zakon-o-poreznoj-upravi> (pristupljeno 27.04.2015)

Zemlja	Poreski prekršaji i kazne
FBiH	zakonom propisanu radnju) propisane su novčane kazne u sljedećim iznosima: • za pravno lice od 1.531 do 15.315 eura; • za odgovorno lice u pravnom licu od 255 do 1.531 eura; • za fizičko lice od 255 do 2.552 eura.
Hrvatska	Novčanom kaznom u iznosu od 261 do 26.117 eura kažnjava se pravno i fizičko lice - obveznik poreza na dobit: 1. ako ne utvrdi poresku osnovicu na način utvrđen Zakonom, 2. ako ne utvrdi u propisanom roku obavezu poreza po odbitku ili ga ne uplati u utvrđenom iznosu, 3. ako nakon isteka perioda utvrđivanja poreza ne utvrdi poresku obavezu ili ne uplati porez u utvrđenom iznosu i u propisanom roku, 4. ako u propisanom roku ne uplati predujam poreza, 5. ako ne obavijesti Poresku upravu u slučaju promjene pravnog oblika, likvidacije, stečaja, spajanja, pripajanja ili podjele u propisanom roku. Za prethodno navedene prekršaje, novčanom kaznom u iznosu od 261 do 2.611 eura kažnjava se odgovorno lice u pravnom licu.
Srbija	U slučaju da poreski obveznik propusti da priloži uz poreski bilans i propisanu dokumentaciju odnosno priloži je u nepotpunom obliku, nadležni poreski organ će mu izdati opomenu i naložiti da to učini ili da je dopuni u roku koji ne može biti kraći od 30 niti duži od 90 dana od dana dostavljanja opomene.

Izvori informacija

1. COM (2001) 582: Communication from the Commission to the Council, the European Parliament and the Economic and Social Committee - Towards an Internal Market without tax obstacles - A strategy for providing companies with a consolidated corporate tax base for their EU-wide activities
<http://eur-lex.europa.eu/procedure/EN/168921>
2. COM (2003) 726: Communication from the Commission to the Council, the European Parliament and the European Economic and Social Committee - An Internal Market without company tax obstacles: achievements, ongoing initiatives and remaining challenges
<http://eur-lex.europa.eu/procedure/EN/187013>
3. Joseph E. Stiglitz, *Economics of the public sector*, drugo izdanje, Beograd, 2008, str. 660
4. Marko Radičević, Božidar Raičević, *Javne finansije, teorija i praksa*, Data Status, Beograd, 2008, str.131
5. Konverter valuta www.oanda.com
6. Pero Jurković, *Javne financije*, Masmedia, Zagreb, str. 311
7. Pravilnik o načinu ostvarivanja porezne olakšice za obavljanje djelatnosti na području Grada Vukovara i na potpomognutim područjima ("Narodne novine" br. NN 157/14 od 31.12.2014.) <http://www.zakon.hr/cms.htm?id=3462>
8. Proposal for a Council Directive on a Common Consolidated Corporate Tax Base (CCCTB)
http://ec.europa.eu/taxation_customs/resources/documents/taxation/company_tax/common_tax_base/com_2011_121_en.pdf
9. Zakon o porezu na dobit („Službene novine Federacije BiH“, broj: 97/07, 14/08 i 39/09)
<http://www.pufbih.ba/zakon-o-porezu-na-dobit>
10. Zakon o porezu na dobit pravnih lica ("Sl. list RCG", br. 65/01 od 31.12.2001, 12/02 od 15.03.2002, 80/04 od 29.12.2004, 40/08 od 27.06.2008, 86/09 od 25.12.2009, 40/11 od 08.08.2011, 14/12 od 07.03.2012, 61/13 od 30.12.2013).
11. Zakon o porezu na dobit ("Narodne novine" br. 177/04, 90/05, 57/06, 146/08, 80/10, 22/12, 148/13, 143/14)
<http://www.zakon.hr/z/99/Zakon-o-porezu-na-dobit>
12. 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 i 142/2014)
http://www.paragraf.rs/propisi/zakon_o_porezu_na_dobit_pravnih_lica.html
13. Zakon o Poreznoj upravi Federacije BiH ("Sl. novine Federacije BiH", broj: 33/02, 28/04, 57/09, 40/10, 27/12, 7/13 i 71/14)
<http://www.pufbih.ba/zakon-o-poreznoj-upravi>