

UTVRĐIVANJE FINANCIJSKOG REZULTATA PREMA RAČUNOVODSTVENIM I POREZNIM PROPISIMA - RAZLIKE MEĐU ZEMLJAMA EU

Mrkonjić, Ivona

Master's thesis / Diplomski rad

2018

Degree Grantor / Ustanova koja je dodijelila akademski / stručni stupanj: **University of Split, Faculty of economics Split / Sveučilište u Splitu, Ekonomski fakultet**

Permanent link / Trajna poveznica: <https://um.nsk.hr/um:nbn:hr:124:884519>

Rights / Prava: [In copyright](#) / [Zaštićeno autorskim pravom.](#)

Download date / Datum preuzimanja: **2024-04-24**

Repository / Repozitorij:

[REFST - Repository of Economics faculty in Split](#)



UNIVERSITY OF SPLIT



DIGITALNI AKADEMSKI ARHIVI I REPOZITORIJI

**SVEUČILIŠTE U SPLITU
EKONOMSKI FAKULTET**

DIPLOMSKI RAD

**UTVRĐIVANJE FINANCIJSKOG REZULTATA
PREMA RAČUNOVODSTVENIM I POREZNIM
PROPISIMA – RAZLIKE MEĐU ZEMLJAMA EU**

Mentor:

prof. dr. sc. Željana Aljinović Barać

Student:

Ivona Mrkonjić

br. indeksa: 2151014

Split, lipanj, 2018.

SADRŽAJ:

1. UVOD	3
2. REGULATIVNI OKVIR RAČUNOVODSTVA U RH.....	5
2.1. Zakon o računovodstvu	5
2.1.1. Obveznici primjene Zakona o računovodstvu.....	6
2.1.2. Godišnji financijski izvještaji.....	7
2.1.3. Javna objava financijskih izvještaja	8
2.2. Računovodstveni standardi	9
2.2.1. HSFI	10
2.2.2. MSFI.....	14
2.3. Odnos računovodstvenih i poreznih propisa	17
3. REGULATIVNI OKVIR OPOREZIVANJA DOBITI	19
3.1. Obveznici poreza na dobit	19
3.2. Porezna osnovica	20
3.2.1. Polazna veličina pri utvrđivanju porezne osnovice.....	22
3.2.2. Stalne razlike	22
3.2.3. Privremene razlike.....	23
3.2.3.1. Oporezive privremene razlike	23
3.2.3.2. Odbitne privremene razlike	25
3.3. Porezne olakšice i poticaji.....	26
3.3.1. Vrste poreznih olakšica i poticaja u RH.....	27
3.3.1.1. Porezne olakšice na područjima posebne državne skrbi	27
3.3.1.2. Porezne olakšice na brdsko-planinskim područjima	28
3.3.1.3. Porezne olakšice u gradu Vukovaru.....	29
3.3.1.4. Porezne olakšice u slobodnim zonama.....	29
3.3.1.5. Poticaji ulaganja	30
3.3.1.6. Državne potpore za istraživačko – razvojne projekte	30
3.3.1.7. Državna potpora za obrazovanje i izobrazbu	31
3.4. Prijava poreza na dobit.....	32
3.4.1. Upute o sastavljanju porezne prijave obveznika poreza na dobit i obračunavanju poreza na dobit po godišnjem obračunu za 2017. godinu	33
3.5. Utvrđivanje poreza.....	40

3.6. Porezi kao prihod državnog proračuna	41
4. RAČUNOVODSTVENI I POREZNI PROPISI U ZEMLJAMA EUROPSKE UNIJE	45
4.1. Karakteristike računovodstvenih propisa zemalja Europske unije	46
4.1.1. Primjena MSFI u zemljama članicama EU	48
4.2. Karakteristike poreznog sustava zemalja Europske unije.....	50
4.3. Posebnosti odnosa računovodstvenih i poreznih propisa pojedinih zemalja EU ..	55
5. DESKRIPTIVNA ANALIZA STOPA POREZA NA DOBIT U ZEMLJAMA EUROPSKE UNIJE	57
5.1. Stope poreza na dobit u zemljama EU	58
5.2. Udio prihoda od poreza u ukupnim državnim prihodima u zemljama EU.....	62
5.3. Najznačajniji rezultati provedene analize.....	66
6. ZAKLJUČAK	68
LITERATURA	70
PRILOZI	73
SAŽETAK/SUMMARY	74

1. UVOD

Financijski rezultat poslovanja najvažnije je mjerilo (ne)uspješnosti poduzetničke aktivnosti s obzirom da odražava je li tržište priznalo ili nije znanja, vještine i sposobnosti poduzetnika. Financijski rezultat poslovanja jest razlika između ukupnih prihoda i ukupnih rashoda, a predstavlja dobit, odnosno gubitak prije poreza.

Zakon o porezu na dobit definira poreznu osnovicu poreza na dobit, koja predstavlja dobit utvrđenu prema računovodstvenim propisima kao razliku prihoda i rashoda prije obračuna poreza na dobit, uvećanu i umanjenu prema odredbama Zakona o porezu na dobit. Dakle, poslovni rezultat iskazan u računovodstvu nije osnovica poreza na dobit. S obzirom na različito priznavanje troškova i prihoda prema računovodstvenim i poreznim propisima, rijetko će računovodstveni dobitak / gubitak biti jednak poreznom dobitku / gubitku.

Tema ovog rada obuhvaća svih 28 zemalja članica Europske unije. Predmet rada bit će analiza kretanja stope poreza na dobit u zemljama članicama Europske unije kroz određeno vremensko razdoblje. Također, prikazat će se i koja je uloga i značaj prihoda od poreza na dobit u zemljama članicama Europske unije svake zasebno.

Cilj ovog diplomskog rada je prikazati specifičnosti računovodstvenih i poreznih propisa zemalja Europske unije. Analizom kretanja stope poreza na dobit u zemljama članicama Europske unije utvrdit će se kakav značaj porez na dobit ima u tim zemljama kao i koliki je udio prihoda od poreza na dobit u ukupnim državnim prihodima. Izvršit će se i usporedba kretanja stope poreza na dobit svih zemalja članica Europske unije.

Metode istraživanja koje će se koristiti pri izradi rada su: induktivna metoda (budući da svaka od promatranih zemalja članica EU ima određene posebnosti u računovodstvenoj i poreznoj regulativi utvrdit će se njihove prednosti i nedostaci u konačnici), deduktivna metoda (iz općih postavki dolazi se do konkretnih zaključaka), metoda analize (u kontekstu računovodstvenih standarda obradit će se samo oni HSFI i MSFI koji uređuju utvrđivanje porezne osnovice dok će se u kontekstu porezne regulative promatrati samo porez na dobit za zemlje članice EU-a), metoda deskripcije (postupak jednostavnog opisivanja činjenica i procesa te njihovih empirijskih potvrđivanja odnosa i veza) te komparativna metoda

(utvrđivat i uspoređivat će se prednosti i nedostaci računovodstvene i porezne regulative zemalja članica Europske unije).

Diplomski rad sastojat će se od četiri methodske jedinice. U prvom dijelu diplomskog rada, dat će se prikaz regulativnog okvira računovodstva u Republici Hrvatskoj. Zakonom o računovodstvu su u Hrvatskoj propisani obveznici vođenja računovodstva i sastavljanja financijskih izvještaja i godišnjeg izvješća. U ovom dijelu rada obradit će se Hrvatski i Međunarodni standardi financijskog izvještavanja kojima se uređuje utvrđivanje financijskog rezultata. Posebno će se obraditi standardi koji se odnose na utvrđivanje porezne osnovice, te će se također utvrditi odnos računovodstvenih i poreznih propisa.

Drugi dio rada odnosit će se na regulativni okvir oporezivanja dobiti u Republici Hrvatskoj. U tom dijelu rada će se prvo definirat obveznici poreza na dobit. Zatim, definirat će se polazna veličina pri utvrđivanju porezne osnovice te će se definirati i objasniti stalne i privremene razlike za koje će ta polazna veličina biti korigirana. Kod poreznih olakšica i poticaja u sustavu poreza na dobit postoje podijeljena mišljenja pa će se navesti njihove prednosti i nedostaci te će se navesti vrste poreznih olakšica i poticaja i kriteriji prema kojima se daju. U tom dijelu rada, također, će se objasniti Obrazac PD, unos podataka i njegovo sastavljanje.

Treći dio rada obuhvaća računovodstvene i porezne propise u zemljama Europske unije i njihovu usklađenost. Istražuju se karakteristike računovodstvenih i poreznih propisa te posebnosti odnosa između tih propisa u zemljama članicama Europske unije.

Četvrti dio rada odnosi se na deskriptivnu analizu stope poreza na dobit u zemljama Europske unije. U tom dijelu rada prikazat će se kretanje stope poreza na dobit u zemljama članicama Europske unije kroz određeno vremensko razdoblje. Prikazat će se i koliko je porez na dobit važan za ukupne prihode svake zemlje posebno. Na kraju dolazi zaključak u kojemu se kratko rezimiraju svi dijelovi rada.

2. REGULATIVNI OKVIR RAČUNOVODSTVA U RH

Računovodstveni sustav svake zemlje, pa tako i Republike Hrvatske određuju zakoni, standardi te porezni i ostali propisi. Svi ti zakoni, standardi, porezni i ostali propisi čine sastavni dio normativnog okvira kojim se definira ponašanje sudionika sustava, odnosno privrednih subjekata koji djeluju unutar njega. Računovodstvo poduzeća regulirano je Zakonom o računovodstvu, računovodstvenim standardima (nacionalnim i međunarodnim) i poreznim propisima. Osim toga, na računovodstvo i financijsko izvještavanje utječu i Zakon o trgovačkim društvima, Zakon o porezu na dobit, Zakon o porezu na dohodak kao i Zakon o porezu na dodanu vrijednost. U nastavku rada fokus je na porez na dobit dok se porez na dohodak i porez na dodanu vrijednost neće posebno istraživati.

2.1. Zakon o računovodstvu

„Zakonom o računovodstvu uređuje se računovodstvo poduzetnika, razvrstavanje poduzetnika i grupa poduzetnika, knjigovodstvene isprave i poslovne knjige, popis imovine i obveza, primjena standarda financijskog izvještavanja i tijelo za donošenje standarda financijskog izvještavanja, godišnji financijski izvještaji i konsolidacija godišnjih financijskih izvještaja, izvještaj o plaćanjima javnom sektoru, revizija godišnjih financijskih izvještaja i godišnjeg izvješća, sadržaj godišnjeg izvješća, javna objava godišnjih financijskih izvještaja i godišnjeg izvješća, Registar godišnjih financijskih izvještaja te obavljanje nadzora.“¹

Sve države članice Europske unije, uključujući i Republiku Hrvatsku, bile su obvezne najkasnije do 20. srpnja 2015. ugraditi u svoje nacionalne računovodstvene sustave odredbe nove računovodstvene Direktive 2013/34/EU Europskog parlamenta i Vijeća od 26. lipnja 2013. o godišnjim financijskim izvještajima, konsolidiranim financijskim izvještajima i srodnim izvještajima za određena društva. Direktiva 2013/34/EU za financijsko izvještavanje donesena je s namjerom smanjenja administrativnog opterećenja, posebice za mala trgovačka društva. U RH je trenutno na snazi Zakon o računovodstvu koji je stupio na snagu 1.1.2017. godine.

¹ Narodne novine: Zakon o računovodstvu, Narodne Novine d.d., Zagreb, br. 78/15, 134/15, 120/16, čl. 1.

2.1.1. Obveznici primjene Zakona o računovodstvu

„Odredbe Zakona o računovodstvu dužni su primjenjivati sljedeći poduzetnici:

1. trgovačko društvo i trgovac pojedinac određeni propisima kojima se uređuju trgovačka društva
2. poslovna jedinica poduzetnika iz točke 1. ovoga stavka sa sjedištem u drugoj državi članici ili trećoj državi ako prema propisima te države ne postoji obveza vođenja poslovnih knjiga i sastavljanja financijskih izvještaja, te poslovna jedinica poduzetnika iz države članice ili treće države koji su obveznici poreza na dobit sukladno propisima kojima se uređuju porezi
3. podružnica inozemnih poduzetnika u Republici Hrvatskoj, ako ista nije poslovna jedinica, kako je određeno propisima kojima se uređuju trgovačka društva.“²

Odredbe ovog Zakona, osim navedenog, dužna je primjenjivati i svaka pravna i fizička osoba koja je obveznik poreza na dobit određena propisima kojima se uređuju porezi, osim odredbi kojima se uređuje konsolidacija godišnjih financijskih izvještaja, revizija godišnjih financijskih izvještaja, godišnje izvješće i javna objava.

„Poduzetnici u smislu Zakona o računovodstvu razvrstavaju se na mikro, male, srednje i velike ovisno o pokazateljima utvrđenim na zadnji dan poslovne godine koja prethodi poslovnoj godini za koju se sastavljaju financijski izvještaji. Pokazatelji na temelju kojih se razvrstavaju poduzetnici su:

- iznos ukupne aktive
- iznos prihoda
- prosječan broj radnika tijekom godine.“³

I. Mikro poduzetnici su oni koji ne prelaze granične pokazatelje u dva od sljedeća tri uvjeta:

- ukupna aktiva 2.600.000,00 kuna
- prihod 5.200.000,00 kuna
- prosječan broj radnika tijekom poslovne godine – 10 radnika.

² Narodne novine: Zakon o računovodstvu, Narodne Novine d.d., Zagreb, br. 78/15, 134/15, 120/16, čl. 4.

³ Narodne Novine: Zakon o računovodstvu, Narodne Novine d.d., Zagreb, br. 78/15, 134/15, 120/16, čl. 5.

II. Mali poduzetnici su oni koji nisu mikro poduzetnici i ne prelaze granične pokazatelje u dva od tri sljedeća uvjeta:

- ukupna aktiva 30.000.000,00 kuna
- prihod 60.000.000,00 kuna
- prosječan broj radnika tijekom poslovne godine – 50 radnika.

III. Srednji poduzetnici su oni koji nisu ni mikro ni mali poduzetnici i ne prelaze granične pokazatelje u dva od sljedeća tri uvjeta:

- ukupna aktiva 150.000.000,00 kuna
- prihod 300.000.000,00 kuna
- prosječan broj radnika tijekom poslovne godine – 250 radnika.

IV. Veliki poduzetnici su poduzetnici koji prelaze granične pokazatelje u najmanje dva od tri prethodna uvjeta za srednje poduzetnike. Veliki poduzetnici su i banke, štedne banke, stambene štedionice, institucije za elektronički novac, društva za osiguranje, društva za reosiguranje, leasing-društva, društva za upravljanje UCITS fondovima, društva za upravljanje alternativnim investicijskim fondovima, UCITS fondovi, alternativni investicijski fondovi, mirovinska društva koja upravljaju obveznim mirovinskim fondovima, mirovinska društva koja upravljaju dobrovoljnim mirovinskim fondovima, dobrovoljni mirovinski fondovi, obvezni mirovinski fondovi te mirovinska osiguravajuća društva, društva za dokup mirovine, faktoring-društva, investicijska društva, burze, operatori MTP-a, središnja klirinška depozitarna društva, operatori središnjeg registra, operatori sustava poravnanja i/ili namire i operatori Fonda za zaštitu ulagatelja neovisno o tome ispunjavaju li uvjete za klasifikaciju u velike poduzetnike.

2.1.2. Godišnji financijski izvještaji

Poduzetnik i pravne i fizičke osobe dužni su sastavljati godišnje financijske izvještaje u obliku, sadržaju i na način propisan Zakonom o računovodstvu i na temelju njega donesenim propisima.

„Prema Zakonu o računovodstvu, godišnje financijske izvještaje čine:

- izvještaj o financijskom položaju (bilanca),
- račun dobiti i gubitka,

- izvještaj o ostaloj sveobuhvatnoj dobiti,
- izvještaj o novčanim tokovima,
- izvještaj o promjenama kapitala,
- bilješke uz financijske izvještaje.“⁴

Tablica 1. Obvezni godišnji financijski izvještaji prema veličini poduzetnika

Mikro i mali poduzetnici	Srednji poduzetnici	Veliki poduzetnici
Izvještaj o financijskom položaju (bilanca)	Izvještaj o financijskom položaju (bilanca)	Izvještaj o financijskom položaju (bilanca)
Račun dobiti i gubitka	Račun dobiti i gubitka	Račun dobiti i gubitka
Bilješke uz financijske izvještaje	Izvještaj o novčanim tokovima	Izvještaj o ostaloj sveobuhvatnoj dobiti
	Izvještaj o promjenama kapitala	Izvještaj o novčanim tokovima
	Bilješke uz financijske izvještaje	Izvještaj o promjenama kapitala
		Bilješke uz financijske izvještaje

Izvor: Prikaz autora prema podacima iz Zakona o računovodstvu (Narodne Novine d.d., Zagreb, br. 78/15, 134/15, 120/16, čl. 19.)

Strukturu i sadržaj godišnjih financijskih izvještaja propisuje ministar financija pravilnikom na prijedlog Odbora za standarde financijskog izvještavanja, koji se objavljuje u Narodnim novinama. Godišnji financijski izvještaji čuvaju se trajno u izvorniku. Godišnji financijski izvještaji moraju pružiti istinit i fer prikaz financijskog položaja i uspješnosti poslovanja poduzetnika.

2.1.3. Javna objava financijskih izvještaja

ZOR-om je propisan rok od četiri mjeseca od zadnjeg dana poslovne godine za predaju godišnjih financijskih izvještaja za potrebe javne objave. Taj je rok, prema ZOR-u, identičan i za predaju godišnjih financijskih izvještaja za statističke potrebe, tj. 30. travnja tekuće godine za prethodnu kalendarsku godinu. Poduzetnici su dužni za statističke i druge potrebe

⁴ Narodne Novine: Zakon o računovodstvu, Narodne Novine d.d., Zagreb, br. 78/15, 134/15, 120/16, čl. 19.

Financijskoj agenciji do 30. travnja tekuće godine dostaviti bilancu, račun dobiti i gubitka i dodatne podatke za prethodnu kalendarsku godinu. Rok za predaju konsolidiranih godišnjih financijskih izvještaja je devet mjeseci od zadnjeg dana poslovne godine.

Godišnji financijski izvještaji u slučaju statusne promjene, pokretanja postupka likvidacije ili otvaranja stečaja dostavljaju se Financijskoj agenciji u roku devedeset dana od dana nastanka. Registar godišnjih financijskih izvještaja vodi se u elektoničkom obliku i dostupan je na mrežnim stranicama.

2.2. Računovodstveni standardi

Računovodstvena načela su smjernice za obradu računovodstvenih podataka, ugrađuju se u računovodstvene metode i postupke, pretpostavka su usporedivosti računovodstvenih informacija i stoga određuju temeljne karakteristike računovodstvenog sustava. Radi lakše primjene, računovodstvena načela uobičajeno se dalje razrađuju kroz računovodstvene standarde i zakonske propise.

Računovodstveni standardi predstavljaju detaljniju razradu pojedinih računovodstvenih načela u pogledu metoda obuhvata, računovodstvenog procesiranja i prezentiranja računovodstvenih informacija, tj. računovodstvena načela čine temelj za utvrđivanje standarda. Oni određuju na koji će se način obraditi poslovne transakcije, odnosno koje i kakve informacije trebaju biti prezentirane eksternim korisnicima.

Neke države imaju vlastite nacionalne standarde koji su odraz specifičnosti ekonomskih procesa određene države. Sistematizacija kao i formalna struktura računovodstvenih standarda ovisi o specifičnosti potreba za praćenjem ekonomskih tokova na određenoj nacionalnoj razini. Prema tome, postoje razlike u pogledu broja i sadržaja računovodstvenih standarda pojedinih zemalja. Ipak, radi ujednačavanja računovodstvenih sustava, osim nacionalnih, razvijeni su i Međunarodni računovodstveni standardi (MRS). Zakonski propisi u RH određuju postojanje dvojnog sustava računovodstvenih standarda što podrazumijeva primjenu Međunarodnih standarda financijskog izvještavanja, ali i nacionalnih standarda.

„Poduzetnik je dužan sastavljati i prezentirati godišnje financijske izvještaje primjenom Hrvatskih standarda financijskog izvještavanja (HSFI) ili Međunarodnih standarda financijskog izvještavanja (MSFI). Mikro, mali i srednji poduzetnici dužni su sastavljati i prezentirati godišnje financijske izvještaje primjenom Hrvatskih standarda financijskog izvještavanja. Veliki poduzetnici i subjekti od javnog interesa dužni su sastavljati i prezentirati godišnje financijske izvještaje primjenom Međunarodnih standarda financijskog izvještavanja.“⁵

2.2.1. HSFI

Hrvatski standardi financijskog izvještavanja primjenjuju se sukladno Zakonu o računovodstvu, a donosi ih Odbor za standarde financijskog izvještavanja. Odbor za standarde financijskog izvještavanja je stručno tijelo koje donosi i priprema za objavu te objavljuje standarde HSFI u Narodnim novinama. HSFI se primjenjuju od 1. siječnja 2008. godine. HSFI se temelje na domaćoj teoriji i praksi, MSFI-jima te Direktivi 2013/34/EU Europskog parlamenta i Vijeća od 26. lipnja 2013. o godišnjim financijskim izvještajim, konsolidiranim financijskim izvještajima i povezanim izvješćima za određene vrste poduzeća.

Osnovni cilj HSFI-a je pojednostavljivanje opsežnih MSFI-jeva prilikom sastavljanja financijskih izvještaja. „Cilj hrvatskih računovodstvenih standarda nije samo pružiti informaciju o financijskom položaju, uspješnosti poslovanja ili o ostvarenim novčanim tokovima u poduzeću, već oni imaju za cilj i zadovoljenje javnog interesa, na način da informacije prezentirane u financijskim izvještajima budu kvalitetne, transšarentne i kompatibilne na međunarodnoj razini.“⁶

Govoreći o strukturi Hrvatskih standarda financijskog izvještavanja, financijsko izvještavanje mikro, malih i srednjih poduzeća regulirano je kroz 17 standarda koji će se prikazati Tablicom 2. po brojevima i nazivima.

⁵ Narodne Novine: Zakon o računovodstvu, Narodne Novine, d.d., Zagreb, br. 78/15, 134/15, 120/16, čl. 17.

⁶ Žager, K., Smrekar, N., Oluić, A. (2009.): Računovodstvo malih i srednjih poduzeća, Mikrorad d.o.o., Zagreb, str. 53.

Tablica 2. Struktura Hrvatskih standarda financijskog izvještavanja

Broj	Naziv
HSFI 1	Financijski izvještaji
HSFI 2	Konsolidirani financijski izvještaji
HSFI 3	Računovodstvene politike, primjene računovodstvenih procjena, pogreške
HSFI 4	Događaji nakon datuma bilance
HSFI 5	Dugotrajna nematerijalna imovina
HSFI 6	Dugotrajna materijalna imovina
HSFI 7	Ulaganja u nekretnine
HSFI 8	Dugotrajna imovina namijenjena prodaji i prestanak poslovanja
HSFI 9	Financijska imovina
HSFI 10	Zalihe
HSFI 11	Potraživanja
HSFI 12	Kapital
HSFI 13	Obveze
HSFI 14	Vremenska razgraničenja
HSFI 15	Prihodi
HSFI 16	Rashodi
HSFI 17	Poljoprivreda

Izvor: Prikaz autora prema podacima raspoloživim na:
<http://www.osfi.hr/Default.aspx?sid=137&p=1&salt=3610>, [08.05.2018.]

S obzirom na temu ovog rada, u ovom poglavlju obradit će se Hrvatski standard financijskog izvještavanja 14 – Vremenska razgraničenja. „Cilj HSFI 14 – Vremenska razgraničenja je prikazati računovodstveni model za priznavanje stavki vremenskih razgraničenja. Ovaj standard se treba primijeniti pri priznavanju i vrednovanju vremenskih razlika u financijskim izvještajima poduzetnika. Vremenske razlike uključuju:

a) aktivna vremenska razgraničenja:

- unaprijed plaćeni troškovi, i
- nedospjela naplata prihoda,

b) pasivna vremenska razgraničenja:

- odgođeno plaćanje troškova, i
- prihod budućeg razdoblja.⁷

⁷ Odbor za standarde financijskog izvještavanja, [Internet], raspoloživo na:
<http://www.osfi.hr/Default.aspx?sid=137&p=1&salt=3610>, [08.05.2018.]

Poduzetnik treba u bilješkama zasebno objaviti iznos vremenskih razlika koje su nastale u tijeku obračunskog razdoblja kao i iznos ukinutih vremenskih razlika. Ako je u bilanci priznat odgođeni porez poduzetnik obavezno objavljuje stanje odgođenog poreza na kraju izvještajnog razdoblja i kretanja tijekom izvještajnog razdoblja. Primjena ovog HSFI je obvezna za razdoblje započeto 1. siječnja 2016. i kasnije.

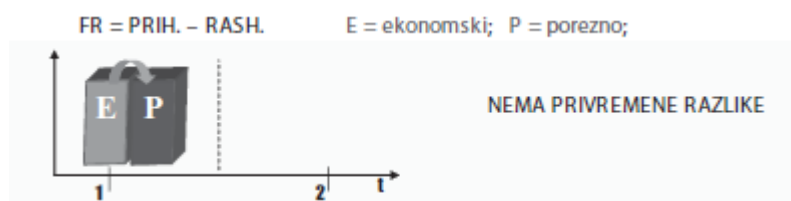
„U poreznim propisima se u definiciji porezne osnovice određuje da su dobitak ili gubitak iskazani u računovodstvu poreznog obveznika polazne veličine u postupku utvrđivanje porezne osnovice. Zbog toga što prema poreznim propisima dobit ili gubitak iskazani u računovodstvu nisu prihvaćeni kao porezna osnovica u poreznim propisima je utvrđeno da se dobit ili gubitak iskazani u računovodstvu u postupku utvrđivanja porezne osnovice uvećavaju i umanjuju, odnosno „prilagođavaju“ za određene iznose rashoda i prihoda. S financijskog aspekta „prilagođavanja“, tj. uvećavanja i umanjenja polazne veličine za određene iznose rashoda i prihoda dijele se na:

- stalne razlike između dobiti ili gubitka u računovodstvu i porezne osnovice
- privremene razlike između dobiti ili gubitka u računovodstvu i porezne osnovice.“⁸

Stalne razlike su razlike između oporezive dobiti i računovodstvene dobiti za neko razdoblje, koje nastaju u tekućem razdoblju, a ne ispravljaju se u sljedećim razdobljima. Razlog za nastanak stalnih razlika je u tome što se smatra da pojedine stavke treba uključivati u jednu vrstu obračuna, a isključivati iz druge.

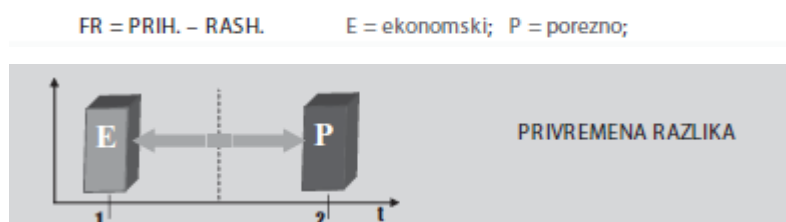
Privremena razlike su definirane u HSFI 14 – Vremenska razgraničenja (za poduzetnike koji po Zakonu o računovodstvu primjenjuju HSFI) kao razlike između računovodstvene dobiti i oporezive dobiti koje nastaju u jednom (ili više) razdoblju - godini, a ukidaju se – neutraliziraju, poništavaju u budućnosti. Zapravo, privremene razlike su razlike između dobiti (gubitka) utvrđene po ekonomskim načelima i oporezive dobiti (porezni gubitak) za neko razdoblje, koje nastaju zbog toga što se razdoblje u kojemu su neke stavke prihoda i rashoda uključene u oporezivu dobit ne podudara s razdobljem u kojemu su one uključene u obračun ekonomske dobiti. To se može prikazati sljedećim slikama.

⁸ Anić Antić, P., Idžojić, I. (2009.): Privremene razlike i učinci na tekuću i buduću poreznu obvezu, [Internet], raspoloživo na: http://www.ripup.hr/newDesign/files/announcements/seminari/2009-03-12/Privremene_razlike.pdf, [08.05.2018.], str. 26



Slika 1. Nepostojanje privremene razlike

Izvor: Anić Antić, P., Idžojić, I. (2009.): Privremene razlike i učinci na tekuću i buduću poreznu obvezu, [Internet], raspoloživo na: http://www.ripup.hr/newDesign/files/anouncements/seminari/2009-03-12/Privremene_razlike.pdf, [08.05.2018.], str. 27



Slika 2. Postojanje privremene razlike

Izvor: Anić Antić, P., Idžojić, I. (2009.): Privremene razlike i učinci na tekuću i buduću poreznu obvezu, [Internet], raspoloživo na: http://www.ripup.hr/newDesign/files/anouncements/seminari/2009-03-12/Privremene_razlike.pdf, [08.05.2018.], str. 27

Na slici 1. u istom vremenskom razdoblju (t_1) dobit po ekonomskim načelima (tj. prihodi i rashodi po ekonomskim načelima) jednaka je oporezivoj dobiti. Zato ne postoji privremena razlika.

Na slici 2. u istom vremenskom razdoblju (t_1) dobit po ekonomskim načelima nije jednaka oporezivoj dobiti. One su jednake u različitim vremenskim razdobljima i zbog toga postoji privremena razlika.

„Porezni učinci privremenih razlika iskazuju se u računovodstvu i u financijskim izvještajima kao:

- stavke aktive i pasive i
- elementi utvrđivanja neto dobiti/gubitka.“⁹

⁹ Anić Antić, P., Idžojić, I. (2009.): Privremene razlike i učinci na tekuću i buduću poreznu obvezu, [Internet], raspoloživo na: http://www.ripup.hr/newDesign/files/anouncements/seminari/2009-03-12/Privremene_razlike.pdf, [08.05.2018.], str. 28

U aktivi (imovina) porezni učinak privremenih razlika iskazuje se kao odgođena porezna imovina. On je dio tekućeg poreza (dio angažiranog novca za plaćeni porez na dobit) koji se ne pokriva iz računovodstvene dobiti nego se njegovo pokriće odgađa do vremena ukidanja privremene razlike. Financijski učinak je isti kao kod unaprijed plaćenog poreza – nepovoljan.

U pasivi (obveze) porezni učinak privremenih razlika iskazuje se kao odgođena porezna obveza. On je dio poreza na dobit čije je dospijeće (plaćanje) odgođeno do vremena ukidanja privremene razlike. Financijski učinak je isti kao kod poreznog kredita – povoljan.

Dakle, privremenim razlikama nastaje financijski učinak koji je isto privremen, a može biti povoljni i nepovoljni. „Odgađanjem pokrića poreza iz dobiti ili pak odgađanjem plaćanja poreza na dobit i njihovim iskazivanjem u navedenim bilančnim stavkama postiže se to da je, neovisno o privremenim razlikama između računovodstvene dobiti i porezne osnovice, efektivno opterećenje računovodstvene dobiti porezom jednako nominalnoj stopi od 20%.“¹⁰

2.2.2. MSFI

Međunarodni standardi financijskog izvještavanja obuhvaćaju Međunarodne računovodstvene standarde (MRS), njihove dopune i povezana tumačenja te Međunarodne standarde financijskog izvještavanja (MSFI), njihove dopune i povezana tumačenja, koji su utvrđeni od Europske komisije i objavljeni u službenom listu Europske unije. Pojedini MRS-i zamjenjuju se MSFI-jima u potpunosti. Svjetske krize kao i sve prisutniji jaz u pogledu financijskog izvještavanja, neravnomjeran makroekonomski razvoj kao i ubrzan razvoj financijskih tržišta kapitala doveli su do potrebe za jedinstvenim standardima izvještavanja. U Tablici 3. prikazati će se MSFI po brojevima i nazivima.

Tablica 3. Pregled MSFI nakon pristupanja RH u EU

Broj	Naziv
MRS 1	Prezentiranje financijskih izvještaja
MRS 2	Zalihe

¹⁰ Anić Antić, P., Idžojić, I. (2009.): Privremene razlike i učinci na tekuću i buduću poreznu obvezu, [Internet], raspoloživo na: http://www.ripup.hr/newDesign/files/announcements/seminari/2009-03-12/Privremene_razlike.pdf, [08.05.2018.], str. 28

MRS 7	Izvještaj o novčanim tokovima
MRS 8	Računovodstvene politike, promjene računovodstvenih procjena i greške
MRS 10	Događaji nakon izvještajnog razdoblja
MRS 11	Ugovori o izgradnji
MRS 12	Porez na dobit
MRS 16	Nekretnine, postrojenja i oprema
MRS 17	Najmovi
MRS 18	Prihodi
MRS 19	Primanja zaposlenih
MRS 20	Računovodstvo državnih potpora i objavljivanje državne pomoći
MRS 21	Učinci promjena tečaja stranih valuta
MRS 23	Troškovi posudbe
MRS 24	Objavljivanje povezanih osoba
MRS 26	Računovodstvo i izvješćivanje o mirovinskim planovima
MRS 27	Nekonsolidirani financijski izvještaji
MRS 28	Udjeli u pridruženim subjektima i zajedničkim pothvatima
MRS 29	Financijsko izvještavanje u hiperinflacijskim gospodarstvima
MRS 32	Financijski instrumenti: prezentiranje
MRS 33	Zarada po dionici
MRS 34	Financijsko izvještavanje za razdoblja tijekom godine
MRS 36	Umanjenje imovine
MRS 37	Rezerviranja, nepredviđene obveze i nepredviđena imovina
MRS 38	Nematerijalna imovina
MRS 39	Financijski instrumenti: priznavanje i mjerenje
MRS 40	Ulaganja u nekretnine
MRS 41	Poljoprivreda
MSFI 1	Prva primjena Međunarodnih standarda financijskog izvještavanja
MSFI 2	Plaćanje temeljeno na dionicama
MSFI 3	Poslovna spajanja
MSFI 4	Ugovori o osiguranju
MSFI 5	Dugotrajna imovina namijenjena prodaji i prestanak poslovanja
MSFI 6	Istraživanje i procjena mineralnih resursa
MSFI 7	Financijski instrumenti: objavljivanje
MSFI 8	Poslovni segmenti
MSFI 9	Financijski instrumenti
MSFI 10	Konsolidirani financijski izvještaji

MSFI 11	Zajednički poslovi
MSFI 12	Objavljivanje udjela u drugim subjektima
MSFI 13	Mjerenje fer vrijednosti
MSFI 15	Prihodi na temelju ugovora s kupcima

Izvor: Prikaz autora prema podacima raspoloživim na: <http://eur-lex.europa.eu/legal-content/HR/TXT/PDF/?uri=CELEX:02008R1126-20180101&rid=1>, [08.05.2018.]

S obzirom na temu rada, od navedenih Međunarodnih standarda financijskog izvještavanja obradit će se MRS 12 – Porez na dobit. „Ovaj standard stupa na snagu i primjenjuje se na izradu financijskih izvještaja za razdoblja koja započinju 1. siječnja 1998. ili kasnije.“¹¹

„Cilj je ovog MRS-a je odrediti računovodstveni postupak za porez na dobit. Glavno pitanje u računovodstvu za poreze na dobit je kako obračunati tekuće i buduće porezne učinke:

- a) budućeg povrata (podmirenja) knjigovodstvene vrijednosti imovine (obveza) koji su priznati u izvještaju o financijskom položaju subjekta; i
- b) transakcija i drugih događaja tekućeg razdoblja koji su priznati u financijskim izvještajima subjekta.“¹²

Prema ovom standardu, porez na dobit uključuje sve domaće i inozemne poreze kojima je osnovica oporeziva dobit. Porezi na dobit uključuju i druge poreze, kao što su porez po odbitku koji plaćaju ovisni subjekti, pridruženi subjekti ili zajednički pothvati kod raspodjele izvještajnom subjektu. Ovim se standardom ne uređuju metode računovodstva državnih potpora (to je u odredbama MRS 20 – Računovodstvo državnih potpora i objavljivanje državne pomoći) ili porezne olakšice za ulaganje. Međutim, ovim se standardom uređuje računovodstvo privremenih razlika koje mogu nastati iz državnih potpora ili poreznih olakšica za ulaganja.

Priznavanje imovine ili obveze podrazumijeva da subjekt koji izvještava očekuje povrat ili podmirenje knjigovodstvene vrijednosti te imovine ili obveze. Ako je vjerojatno da će povrat ili podmirenje te knjigovodstvene vrijednosti povećati (umanjiti) buduća plaćanja poreza u odnosu na ona u slučaju da takvi povrati ili podmirenja ne bi imali poreznih učinaka, standardom je propisano da subjekt mora priznati odgođenu poreznu obvezu (odgođenu poreznu imovinu) uz nekoliko ograničenih iznimaka.

¹¹ Narodne Novine: Međunarodni računovodstveni standardi 12, Narodne Novine d.d., Zagreb, br. 140, točka 89.

¹² Narodne Novine: Međunarodni računovodstveni standardi 12, Narodne Novine d.d., Zagreb, br. 140, cilj

MRS 12 zahtijeva da subjekt obračuna porezne učinke transakcija i drugih poslovnih događanja na isti način kao što inače obračunava same transakcije i poslovne događaje. Stoga se kod transakcija i poslovnih događaja priznatih u RDG-u i odnosni porezni učinci priznaju u RDG-u. Kod transakcija i drugih poslovnih događaja priznatih izravno u vlasničkom kapitalu i odnosni se porezni učinci priznaju izravno u vlasničkom kapitalu. Slično tome, priznavanje odgođene porezne imovine i obveza u poslovnom spajanju utječe na iznos goodwilla proizašlog iz tog poslovnog spajanja ili iznos priznate dobiti ostvarene povoljnom kupnjom. MRS 12 uređuje priznavanje odgođene porezne imovine koja je posljedica neiskorištenih poreznih gubitaka ili neiskorištenih poreznih olakšica, priznavanje poreza na dobit u financijskim izvještajima i objavljivanje podataka o porezu na dobit.

„Tekući porez za tekuće i prethodna razdoblja priznaje se kao obveza u iznosu koji nije plaćen. Ako već plaćeni iznos za tekuće i prijašnja razdoblja prelazi iznos koji je potrebno platiti za ta razdoblja, taj se višak priznaje kao imovina. Korist povezana s poreznim gubitkom koja se može prenijeti u prethodno razdoblje za povrat tekućeg poreza prethodnog razdoblja priznaje se kao imovina. Kad se porezni gubitak koristi za povrat tekućeg poreza prethodnog razdoblja, subjekt priznaje korist kao imovinu u razdoblju u kojemu je porezni gubitak nastao budući da je vjerojatno da će korist pritijecati u subjekt i da ih je moguće pouzdano izmjeriti.“¹³

2.3. Odnos računovodstvenih i poreznih propisa

Budući da se računovodstveni podaci uzimaju kao temelj za utvrđivanje porezne obveze, znači da su računovodstveni i porezni propisi usko povezani. Povezanost računovodstva i poreza proizlazi iz činjenice da su porezi integralni dio imovine i obveza koji se iskazuju u financijskim izvještajima. U sklopu zakonskih mogućnosti, ali i ostalih uvjeta, porezni obveznik nastoji svojim odlukama utjecati na mogućnost minimiziranja financijskih obveza za porez ili pak na vremensko odgađanje plaćanja porezne obveze.

¹³ Narodne Novine: Međunarodni računovodstveni standardi, Narodne Novine d.d., Zagreb, br. 140, točka 12., 13. i 14.

Zakon o porezu na dobit definira poreznu osnovicu poreza na dobit, koja predstavlja dobit utvrđenu prema računovodstvenim propisima kao razliku prihoda i rashoda prije obračuna poreza na dobit, uvećanu ili umanjenu prema odredbama Zakona o porezu na dobit.

„Porezna osnovica utvrđuje se na temelju podataka evidentiranih u poslovnim knjigama poreznog obveznika koje se vode u skladu s propisima o računovodstvu i financijskim izvješćima koja se sastavljaju na temelju tih propisa (bilanca, račun dobiti i gubitka), ako Zakon o porezu na dobit ne određuje drukčije. Poreznu osnovicu rezidenta čini dobit ostvarena u tuzemstvu i inozemstvu, a poreznu osnovicu nerezidenta čini samo dobit ostvarena u tuzemstvu, koja se utvrđuje prema odredbama Zakona o porezu na dobit. U poreznu osnovicu ulazi i dobit od likvidacije, prodaje, promjene pravnog oblika i podjele poreznog obveznika, a porezna osnovica utvrđuje se prema tržišnoj vrijednosti imovine.“¹⁴

Zbog različitog priznavanja troškova i prihoda prema računovodstvenim i poreznim propisima rijetko će računovodstvena dobit/gubitak biti jednak poreznom dobitku/gubitku. Prihodi i rashodi koji su iskazani u računu dobiti i gubitka uneseni su u račun dobiti i gubitka prema pravilima koje propisuje Zakon o računovodstvu. Iskazana dobit ili gubitak u računu dobiti i gubitka se korigira za stavke uvećanja ili umanjjenja porezne osnovice prema propisima Zakona o porezu na dobit.

Zbog navedenog, računovodstveni gubitak, na primjer, ne mora nužno značiti i porezni gubitak. Računovodstveni gubitak predstavlja razliku između prihoda i rashoda u slučaju kada su ukupni rashodi veći od ukupnih prihoda ostvarenih u obračunskom razdoblju. Porezni gubitak se utvrđuje nakon uvećanja i umanjjenja računovodstvene dobiti/gubitka. Ta uvećanja i umanjjenja se iskazuju u ovisnosti da li je neki poslovni trošak (u računu dobiti i gubitka) porezno nepriznat ili priznat do određenog dijela. Do te razlike dolazi zbog različitog vremena priznavanja troškova po računovodstvenim i poreznim propisima.

¹⁴ Burza, [Internet], raspoloživo na: <https://burza.com.hr/portal/razlike-izmedju-racunovodstvene-i-porezno-utvrdjene-dobiti-ili-gubitka-razdoblja/11718>, [08.05.2018.]

3. REGULATIVNI OKVIR OPOREZIVANJA DOBITI

Porezni sustav RH suvremen je sustav, usklađen sa smjernicama EU i sličan poreznim sustavima država članica. Ustavom su propisana osnovna načela oporezivanja u RH te obveza sudjelovanja u podmirivanju javnih rashoda (načela jednakosti, pravednosti i univerzalnosti), dok su ostala načela, prava i obveze iz odnosa između poreznih obveznika i poreznih tijela uređeni Općim poreznim zakonom.

„Najvažniji prihod svake države su upravo porezi. Porez je oblik prisilnog davanja koji nameće država, nije namjenski usmjeren i nema izravnu protučinidbu. Kada se govori o modernom poreznom sustavu svakako se pod tim misli na sustav u kojem dominantnu fiskalnu ulogu imaju porez na dohodak, porez na dobit te porez na dodanu vrijednost. Takvi novi oblici oporezivanja trebali bi imati za posljedicu razvoj gospodarstva i jačanje države te značajan doprinos u izdašnjem prikupljanju javnih prihoda.“¹⁵

Sustav oporezivanja dobiti temelji se na Zakonu o porezu na dobit. Porez na dobit obvezni su plaćati poduzetnici, tj. pravne i fizičke osobe koje samostalno i trajno obavljaju djelatnost da bi stekle dobit. Ako pravna osoba koja ima status neprofitne organizacije obavlja neku gospodarsku djelatnost i iz tog poslovanja ostvaruje dobit, a neoporezivanjem te djelatnosti bi dovelo do stjecanja neopravdanih povlastica na tržištu, obveznik je poreza na dobit na tako ostvarenu dobit, o čemu odlučuje Porezna uprava rješenjem.

3.1. Obveznici poreza na dobit

„Porezni obveznik je trgovačko društvo i druga pravna i fizička osoba rezident Republike Hrvatske koja gospodarsku djelatnost obavlja samostalno, trajno i radi ostvarivanja dobiti, dohotka ili prihoda ili drugih gospodarskih procjenjivih koristi. Porezni obveznik je i tuzemna poslovna jedinica inozemnog poduzetnika (nerezident). Porezni obveznik je i fizička osoba, koja ostvaruje dohodak prema propisima o oporezivanju dohotka, ako izjavi da će plaćati porez na dobit umjesto porez na dohodak.“¹⁶

¹⁵ Financijski klub, [Internet], raspoloživo na: <http://finance.hr/povijest-poreza-na-dohodak-u-rh/>, [08.05.2018.]

¹⁶ Narodne Novine: Zakon o porezu na dobit, Narodne Novine d.d., Zagreb, br. 177/04, 90/05, 57/06, 146/08, 80/10, 22/12, 148/13, 143/14, 50/16, 115/16, čl. 2.

„Rezidenti su pravne i fizičke osobe čije je sjedište upisano u sudski ili drugi registar ili upisnik u RH ili kojima se mjesto stvarne uprave i nadzor poslovanja nalazi u RH. Rezidenti su i poduzetnici fizičke osobe s prebivalištem ili uobičajenim boravištem u RH čija je djelatnost upisana u registar ili upisnik. Nerezident je osoba koja ne ispunjava jedan od ranije navedenih uvjeta. Zakona o porezu na dobit, poslovna jedinica nerezidenata označava stalno mjesto poslovanja putem kojega inozemni poduzetnik nerezident obavlja djelatnost u RH u cijelosti ili djelomično. Poslovnom jedinicom inozemnog poduzetnika, nerezidenta, smatra se osobito: sjedište uprave, podružnica, poslovnica, tvornica, radionica, rudnik, naftni ili plinski izvor, kamenolom ili bilo koje drugo mjesto iskorištavanja prirodnih bogatstava i sl. Poslovnom jedinicom inozemnog poduzetnika, nerezidenta smatra se i zastupnik koji djeluje u nerezidentovo ime.“¹⁷

„Aktualne stope poreza na dobit propisane su Zakonom o porezu na dobit:

- po stopi 12% plaćati će poduzetnici koji ostvare ukupan prihod do 3.000.000,00 kn,
- po stopi 18% plaćati će poduzetnici koji ostvare prihod od 3.000.000,01 kn i više.“¹⁸

3.2. Porezna osnovica

Porezna osnovica poreza na dobit utvrđuje se prema računovodstvenim propisima kao razlika između prihoda i rashoda prije obračuna poreza na dobit, a koja je uvećana ili umanjena prema odredbama Zakona o porezu na dobit. Porezna osnovica poreznog obveznika rezidenta je dobit što je ostvarena u Hrvatskoj i inozemstvu, a porezna osnovica nerezidenta je dobit što je ostvarena samo u Hrvatskoj, a koja se utvrđuje Zakonom o porezu na dobit. U poreznu osnovicu ulazi i dobit od likvidacije, prodaje, promjene pravnog oblika i podjele poreznog obveznika, a porezna osnovica utvrđuje se prema tržišnoj vrijednosti imovine, osim ako Zakonom nije drukčije uređeno. Utvrđena porezna osnovica prije propisanih dodatnih uvećanja ili umanjenja se uvećava ili umanjuje za određene nenovčane transakcije i nerealizirane dobitke/gubitke te određene novčane transakcije i realizirane dobitke/gubitke.

„Porezna osnovica, prema članku 5. Zakona o porezu na dobit, uvećava se za:

¹⁷ Narodne Novine: Zakon o porezu na dobit, Narodne Novine d.d., Zagreb, br. 177/04, 90/05, 57/06, 146/08, 80/10, 22/12, 148/13, 143/14, 50/16, 115/16, čl. 3. i 4.

¹⁸ Narodne Novine: Zakon o porezu na dobit, Narodne Novine d.d., Zagreb, br. 177/04, 90/05, 57/06, 146/08, 80/10, 22/12, 148/13, 143/14, 50/16, 115/16, čl. 28.,

1. rashode (gubitke) od vrijednosnih usklađenja dugotrajne materijalne i nematerijalne imovine
2. rashode (gubitke) od vrijednosnih usklađenja financijske imovine
3. rashode vrijednosnog usklađenja potraživanja od kupaca za isporučena dobra i obavljene usluge
4. rashode od rezerviranja
5. rashode od nerealiziranih tečajnih razlika
6. rashode od ostalih nenovčanih transakcija
7. smanjenja potraživanja od poslovnih aktivnosti
8. smanjenja kratkotrajnih potraživanja po osnovi kamata priznatih u prihode
9. smanjenja zaliha
10. povećanja kratkoročnih obveza od poslovnih aktivnosti
11. povećanja kratkoročnih obveza po osnovi kamata priznatih u rashode
12. ostale korekcije koje povećavaju dobit.“¹⁹

„Porezna osnovica, prema članku 5. Zakona o porezu na dobit, umanjuje se za:

1. prihode od vrijednosnih usklađenja financijske imovine
2. prihode od rezerviranja
3. prihode od nerealiziranih tečajnih razlika
4. prihode od ostalih nenovčanih transakcija
5. povećanja potraživanja od poslovnih aktivnosti
6. povećanja kratkotrajnih potraživanja po osnovi kamata priznatih u prihode
7. povećanja zaliha
8. smanjenja kratkoročnih obveza od poslovnih aktivnosti
9. smanjenja kratkoročnih obveza po osnovi kamata priznatih u rashode
10. ostale korekcije koje smanjuju dobit.“²⁰

„Nakon proteka roka za naplatu određenih stavki (određene nenovčane transakcije i nerealizirani dobici/gubici i određene novčane transakcije i realizirani dobici/gubici) ili po realizaciji stavki koje su dodatno umanjile ili uvećale poreznu osnovicu iste se uključuju u

¹⁹ Narodne Novine: Zakon o porezu na dobit, Narodne Novine d.d., Zagreb, br. 177/04, 90/05, 57/06, 146/08, 80/10, 22/12, 148/13, 143/14, 50/16, 115/16, čl. 5.

²⁰ Narodne Novine: Zakon o porezu na dobit, Narodne Novine d.d., Zagreb, br. 177/04, 90/05, 57/06, 146/08, 80/10, 22/12, 148/13, 143/14, 50/16, 115/16, čl. 5.

poreznu osnovicu na način propisan Zakonom, vodeći se načelom izbjegavanja dvostrukog oporezivanja i načelom izbjegavanja dvostrukog umanjenja porezne osnovice.“²¹

Ako se u postupku utvrđivanja porezne osnovice utvrdi negativna osnovica, porezni obveznik ima porezni gubitak. Taj se porezni gubitak prenosi i nadoknađuje umanjivanjem porezne osnovice u sljedećih pet godina, ako Zakon ne odredi drukčije. Pri smanjenju porezne osnovice zbog gubitka iz prethodnih poreznih razdoblja, porezna se osnovica smanjuje najprije za gubitke starijega datuma.

3.2.1. Polazna veličina pri utvrđivanju porezne osnovice

„Računovodstvena dobit, kao polazna veličina za utvrđivanje porezne osnovice poreza na dobit, utvrđuje se u skladu s odredbama Zakona o računovodstvu. Prema tome, porezni obveznik ne mora imati dvije evidencije prihoda i rashoda, jednu za potrebe poreza gdje se prihodi i rashodi priznaju u skladu s propisima iz područja oporezivanja dobiti, a drugu za potrebe financijskog izvještavanja, gdje se prihodi i rashodi priznaju u skladu s računovodstvenim standardima. Dobit utvrđena prema računovodstvenim propisima uvećava se i umanjuje za određene prihode i rashode. Ove razlike mogu biti stalne i privremene.“²²

Račun dobiti i gubitka je izvještaj koji govori o uspješnosti poslovanja, a njegovo sastavljanje propisano je Zakonom o računovodstvu. Račun dobiti i gubitka je računovodstveni izvještaj o prihodima i rashodima poduzeća u izvještajnom razdoblju. Unutar njega uspoređuju se suprotne ekonomske kategorije, prihodi i rashodi, radi utvrđivanja njihove razlike, točnije rezultata poslovanja. Ovisno o utvrđenoj razlici, poduzeće je ostvarilo dobit ili gubitak. Tako dobiveni rezultat poslovanja predstavlja polaznu veličinu pri utvrđivanju porezne osnovice.

3.2.2. Stalne razlike

Stalne razlike su razlike koje nastaju u tekućem razdoblju, a ne ispravljaju se u sljedećim razdobljima. „Stalne razlike između računovodstvene dobiti i porezne osnovice kod prihoda

²¹ Narodne Novine: Zakon o porezu na dobit, Narodne Novine d.d., Zagreb, br. 177/04, 90/05, 57/06, 146/08, 80/10, 22/12, 148/13, 143/14, 50/16, 115/16, čl. 5

²² Abramović, K., Mrša, J. (2008.): Primjena Hrvatskih standarda financijskog izvještavanja – s poreznim propisima, Ekonomski fakultet Split, str. 448 i 449

nastaju, u slučaju kada je u prihode uključen iznos koji je već bio oporezovan. Sukladno Zakonu o porezu na dobit polazna veličina se pri utvrđivanju porezne osnovice umanjuje za prihode od dividendi i udjela u dobiti upravo zbog činjenice da su prihodi od dividendi i udjela u dobiti nastali rasporedom dobiti nekog drugog društva, poreznog obveznika, te je porez na dobit već plaćen kod isplatitelja dividende, odnosno udjela u dobiti.“²³

Kada se korigira polazna veličina, rezultat poslovanja utvrđen u računovodstvu, za iznos stalnih razlika kod prihoda, potrebno je izvršiti usklađenja koja su rezultat trajno porezno nepriznatih prihoda. To se radi tako da se na polaznu veličinu dodaju trajno porezno nepriznati rashodi koji su propisani Zakonom o porezu na dobit.

3.2.3. Privremene razlike

3.2.3.1. Oporezive privremene razlike

„Odgođenu poreznu obvezu treba priznati za sve oporezive privremene razlike, osim ako odgođena porezna obveza proizlazi iz:

- početnog priznavanja goodwilla; ili
- početnog priznavanja imovine ili obveze u transakciji koja: nije poslovno spajanje i koja u vrijeme transakcije ne utječe na računovodstvenu dobit niti na oporezivu dobit (porezni gubitak).“²⁴

Pri priznavanju imovine njena knjigovodstvena vrijednost će biti vraćena u obliku ekonomskih koristi koje pritječu u poduzeće u narednim razdobljima. Ako knjigovodstvena vrijednost imovine premaši njezinu poreznu osnovicu, iznos oporezivih ekonomskih koristi će prelaziti iznos koji će biti dopušten kao odbitak u porezne svrhe. Ova razlika je oporeziva privremena razlika, a obveza plaćanja proizašlog poreza na dobit u budućim razdobljima je odgođena porezna obveza. Budući da poduzeće nadoknađuje knjigovodstvenu vrijednost imovine, oporeziva privremena razlika će se ukinuti i poduzeće će imati oporezivu dobit. Tada će ekonomske koristi otjecati iz poduzeća u obliku plaćanja poreza. Zbog toga MRS 12 zahtijeva priznavanje svih odgođenih poreznih obveza izuzev nekih zakonom propisanih.

²³ Abramović, K., Mrša, J. (2008.): Primjena Hrvatskih standarda financijskog izvještavanja – s poreznim propisima, Ekonomski fakultet Split, str. 449

²⁴ Odbor za standarde financijskog izvještavanja, [Internet], raspoloživo na: <http://eur-lex.europa.eu/legal-content/HR/TEXT/PDF/?uri=CELEX:02008R1126-20180101&rid=1> , [08.05.2018.], str. 93

Neke privremene razlike mogu nastati i kada je prihod ili rashod uključen u računovodstvenu dobit u jednom razdoblju, ali je u oporezivu dobit uključen u drugom razdoblju. Tu je riječ o vremenskim razlikama. Najčešći primjer privremenih oporezivih razlika su prihodi od kamata. Prihod od kamata je uključen u računovodstvenu dobit na vremenskoj osnovi, ali se u nekim zakonodavstvima može uključiti u oporezivu dobit tek kada se novac naplati. Porezna osnovica potraživanja koje se priznaje u bilanci u vezi s tim prihodom je nula budući da prihodi ne utječu na oporezivu dobit sve dok se novac ne naplati.

„Privremene razlike nastaju i kada:

- se utvrdiva stečena imovina odnosno utvrdiva obveze preuzete poslovnim spajanjem priznaju po njihovim fer vrijednostima u skladu s MSFI-jem 3 Poslovna spanja bez provedbe istovjetnog usklađenja u porezne svrhe (Primjer: ako se knjigovodstvena vrijednost imovine poveća do poštene vrijednosti, ali porezna osnovica sredstva ostane jednaka trošku prijašnjeg vlasnika, nastaje oporeziva privremena razlika, čija je posljedica odgođena porezna obveza.),
- je imovina revalorizirana, a nije izvršeno odgovarajuće usklađenje za porezne svrhe (U nekim zakonodavstvima revalorizacija ili druga prepravljanja imovine na njezinu fer vrijednost utječu na oporezivu dobit (porezni gubitak) u tekućem razdoblju. Zbog toga se porezna osnovica usklađuje i ne pojavljuje se privremena razlika. U drugim zakonodavstvima revalorizacija ili prepravljanje imovine ne utječe na oporezivu dobit u razdoblju revalorizacije ili prepravljanja te se zbog toga porezna osnovica imovine ne usklađuje. Unatoč tomu, budući povrat knjigovodstvene vrijednosti rezultirat će oporezivim priljevom gospodarskih koristi subjektu, a iznos koji će se moći odbiti za porezne svrhe razlikovat će se od iznosa tih gospodarskih koristi. To je privremena razlika i dovodi do nastanka odgođene porezne obveze ili imovine.),
- goodwill nastane u poslovnim spajanjima (Brojna porezna tijela ne dopuštaju da se smanjenje knjigovodstvene vrijednosti goodwilla tretira kao odbitni rashod pri određivanju oporezive dobiti. Tu se trošak goodwilla često ne odbija ako podružnica otuđuje vlastitu djelatnost. Znači da goodwill ima poreznu osnovicu koja je nula. Svaka razlika između knjigovodstvene vrijednosti goodwilla i njegove porezne osnovice u iznosu nula je oporeziva privremena razlika. Međutim, ovaj standard ne dopušta priznavanje odnosne odgođene porezne obveze budući da se goodwill mjeri kao ostatak, te bi priznavanje odgođene porezne obveze povećalo knjigovodstvenu vrijednost goodwilla.),

- se porezna osnovica imovine ili obveze kod početnog priznavanja razlikuje od njezine početne knjigovodstvene vrijednosti (Primjerice ako subjekt ima koristi od neoporezive državne potpore u vezi s imovinom),
- knjigovodstvena vrijednost ulaganja u ovisne subjekte, podružnice i pridružene subjekte ili u zajedničke poslove postane različita od porezne osnovice ulaganja ili udjela.“²⁵

3.2.3.2. Odbitne privremene razlike

„Odgođenu poreznu imovinu treba priznati za sve odbitne privremene razlike u visini za koju je vjerojatno da će oporeziva dobit, za koju se odbitna privremena razlika može iskoristiti, biti raspoloživa, osim ako odgođena porezna imovina nastaje početnim priznavanjem imovine ili obveza u transakciji koja:

- nije poslovno spajanje; i
- u vrijeme transakcije ne utječe na računovodstvenu dobit niti na oporezivu dobit (porezni gubitak).“²⁶

Pri priznavanju obveze knjigovodstvena vrijednost će se podmiriti u narednim razdobljima putem odljeva resursa s ekonomskim koristima. Kada resursi otječu iz poduzeća, dio ili cjelokupni njihovi iznosi mogu se odbiti pri određivanju oporezive dobiti razdoblja poslije razdoblja u kojem je obveza priznata. U tom slučaju, privremena razlika postoji između knjigovodstvene vrijednosti obveze i njene porezne osnovice. Dakle, odgođena porezna imovina nastaje u svezi s porezom na dobit koji će se nadoknaditi u narednim razdobljima kada će se dopustiti smanjenje obveze kao odbitna stavka pri određivanju oporezive dobiti. Slično tome, ako je knjigovodstvena vrijednost imovine manja od njezine porezne osnovice, razlika dovodi do odgođene porezne imovine vezano za porez na dobit koja će se nadoknaditi u narednim razdobljima.

„Primjeri nekih odbitnih privremenih razlika koje imaju za posljedicu odgođenu poreznu imovinu su:

²⁵ Odbor za standarde financijskog izvještavanja, [Internet], raspoloživo na: <http://eur-lex.europa.eu/legal-content/HR/TEXT/PDF/?uri=CELEX:02008R1126-20180101&rid=1>, [08.05.2018.], str. 94-96

²⁶ Odbor za standarde financijskog izvještavanja, [Internet], raspoloživo na: <http://eur-lex.europa.eu/legal-content/HR/TEXT/PDF/?uri=CELEX:02008R1126-20180101&rid=1>, [08.05.2018.], str. 98

- troškovi mirovina mogu se odbiti pri određivanju računovodstvene dobiti u trajanju rada zaposlenih, no odbijaju se pri određivanju oporezive dobiti kad subjekt plaća doprinose u fond ili kad subjekt isplaćuje mirovine. Privremena razlika postoji između knjigovodstvene vrijednosti obveze i njezine porezne osnovice, s time da je porezna osnovica obveze obično nula. Takva odbitna privremena razlika ima za posljedicu odgođenu poreznu imovinu kako gospodarske koristi budu pritjecale u subjekt u obliku odbitka od oporezive dobiti kad se budu plaćali doprinosi ili mirovine; ,
- troškovi istraživanja priznaju se kao rashod pri određivanju računovodstvene dobiti u razdoblju u kojemu su nastali, ali su dopušteni kao odbitak pri utvrđivanju oporezive dobiti (poreznog gubitka) tek u kasnijem razdoblju. Razlika između porezne osnovice troškova istraživanja, s obzirom da je to iznos koji će porezne vlasti dopustiti kao odbitak u budućim razdobljima, i knjigovodstvene vrijednosti nula je odbitna privremena razlika iz koje proizlazi odgođena porezna imovina; ,
- uz ograničene iznimke, subjekt priznaje utvrdivu stečenu imovinu odnosno utvrdive obveze preuzete poslovnim spajanjem po njihovim fer vrijednostima na datum stjecanja. Kada je preuzeta obveza priznata na datum stjecanja, ali povezani troškovi nisu odbijeni pri utvrđivanju oporezive dobiti sve do kasnijeg razdoblja, nastaje odbitna privremena razlika iz koje proizlazi odgođena porezna imovina. Odgođena porezna imovina nastaje i kada je fer vrijednost utvrdive stečene imovine manja od njezine porezne osnovice. U oba slučaja proizašla odgođena porezna imovina utječe na goodwill; ,
- određena imovina se može biti iskazana u poštenoj vrijednosti ili se može revalorizirati bez odgovarajućeg usklađenja za porezne svrhe. Odbitna privremena razlika nastaje ako porezna osnovica imovine prelazi njezinu knjigovodstvenu vrijednost.“²⁷

Privremene razlike su razlike koje nastaju u tekućem razdoblju, a ispravljaju se u sljedećim razdobljima. To su razlike između knjigovodstvenog iznosa imovine ili obveza u bilanci i njihove porezne osnovice.

3.3. Porezne olakšice i poticaji

Kod poreza na dobit postoje različite olakšice i oslobođenja za određene skupine poreznih obveznika prilikom plaćanja poreza na dobit. Porezne olakšice i poticaji u sustavu poreza na

²⁷ Odbor za standarde financijskog izvještavanja, [Internet], raspoloživo na: <http://eur-lex.europa.eu/legal-content/HR/TEXT/PDF/?uri=CELEX:02008R1126-20180101&rid=1> , [08.05.2018.], str. 99

dobit daju se prema različitim kriterijima: vrsta djelatnosti, vrsta poduzeća, mjesto obavljanja djelatnosti i sl.

Poreznim olakšicama smatra se smanjenje porezne osnovice ili porezne obveze. Uvođenje olakšica pomaže gospodarstvu olakšavajući poduzetnicima poslovanje i potičući ih na razvijanje poslovanja, povećanje broja zaposlenih kao i pri privlačenju stranih investicija. Ipak, s druge strane, odobravanjem poreznih olakšica smanjuju se porezni prihodi koji ulaze u državni proračun te na taj način negativno utječe na gospodarstvu, ukidajući mu određeni izvor prihoda. Također uvođenje olakšica i poticaja dovode u neravnotežan položaj različite porezne obveznike.

3.3.1. Vrste poreznih olakšica i poticaja u RH

3.3.1.1. Porezne olakšice na područjima posebne državne skrbi

Područja posebne državne skrbi određuju se u tri skupine, i to prva i druga skupina prema okolnostima nastalim na temelju posljedica agresije na Republiku Hrvatsku, a treća skupina utvrđena je prema tri kriterija: kriteriju ekonomske razvijenosti, kriteriju strukturnih poteškoća, demografskom kriteriju. „Imamo tri sljedeće skupine posebne državne skrbi:

1. Tijekom Domovinskog rata okupirana područja gradova i općina koja se nalaze neposredno uz državnu granicu, a gradsko/općinsko središte nije od državne granice udaljeno više od 15 km zračne linije i nema više od 5 000 stanovnika prema popisu pučanstva iz 1991. godine, kao i sva preostala tada okupirana područja gradova, općina i naselja hrvatskog Podunavlja.
2. Područja gradova, općina i naselja koja su bila okupirana za vrijeme Domovinskog rata, a ne pripadaju u prvu skupinu.
3. Područja općina i gradova koja su ocijenjena kao dijelovi Republike Hrvatske koji zaostaju u razvoju prema tri kriterija razvijenosti: ekonomskom, strukturnom i demografskom.“²⁸

„Obveznici poreza na dobit koji obavljaju djelatnost poljoprivrede i ribarstva na području posebne državne skrbi i zapošljavaju više od pet zaposlenika u radnom odnosu na neodređeno

²⁸ Narodne Novine: Zakon o područjima posebne državne skrbi, Narodne Novine d.d., Zagreb, br. 86/08, 57/11, 51/13, 148/13, 76/14, 147/14, 18/15, čl. 4., 5. i 6.

vrijeme, pri čemu više od 50% zaposlenika ima prebivalište i boravište na području posebne državne skrbi najmanje devet mjeseci, do ulaska RH u EU, plaćaju porez na dobit kako slijedi:

1. ne plaćaju porez na dobit na području prve skupine,
2. plaćaju 25% od propisane porezne stope na području druge skupine,
3. plaćaju 75% od propisane stope na području treće skupine.“²⁹

Smatra se da obveznik poreza na dobit zapošljava na neodređeno vrijeme zaposlenika ako je zaposlenik proveo u radnom odnosu kod poreznog obveznika i imao prebivalište i boravio na području posebne državne skrbi najmanje devet mjeseci u poreznom razdoblju.

3.3.1.2. Porezne olakšice na brdsko-planinskim područjima

Brdsko-planinska područja su područja čija nadmorska visina, nagib i vertikalna raščlanjenost terena te njima uvjetovane pedološke, klimatske i druge prirodne osobitosti predstavljaju otežane uvjete za život i rad stanovnika. Status pripadnosti brdsko-planinskim područjima utvrđuje se na razini jedinica lokalne samouprave.

„Obveznici poreza na dobit koji obavljaju djelatnost poljoprivrede i ribarstva na brdsko-planinskom području i zapošljavaju više od pet zaposlenika na neodređeno vrijeme, pri čemu više od 50% zaposlenika ima prebivalište i boravište na brdsko-planinskom području ili području posebne državne skrbi, plaćaju porez na dobit u visini 75% od propisane porezne stope do dana prijama RH u EU.“³⁰ Obveznici poreza na dobit koji obavljaju djelatnosti na brdsko-planinskom području, osim djelatnosti poljoprivrede i ribarstva, plaćaju porez na dobit po trenutno važećim stopama.

²⁹ Narodne Novine: Zakon o područjima posebne državne skrbi, Narodne Novine d.d., Zagreb, br. 86/08, 57/11, 51/13, 148/13, 76/14, 147/14, 18/15, čl. 23.

³⁰ Narodne Novine: Zakon o brdsko-planinskim područjima, Narodne Novine d.d., Zagreb, br. 12/02, 32/02, 117/03, 42/05, 90/05, 80/08, 148/13, 147/14, čl. 7.b

3.3.1.3. Porezne olakšice u gradu Vukovaru

Zakonom o obnovi i razvoju Grada Vukovara određuju se poticajne mjere za ubrzanu obnovu i razvoj Grada Vukovara i otklanjanje posljedica razaranja građevina i drugih posljedica nastalih tijekom Domovinskog rata.

„Obveznici poreza na dobit koji obavljaju djelatnost poljoprivrede i ribarstva na području Grada Vukovara i zapošljavaju više od pet zaposlenika u radnom odnosu na neodređeno vrijeme, pri čemu više od 50% zaposlenika ima boravište i prebivalište na području grada Vukovara, oslobođeni su plaćanja poreza na dobit do dana prijama RH u EU. Smatra se da obveznik poreza zapošljava na neodređeno vrijeme zaposlenika ako je zaposlenik proveo u radnom odnosu kod poreznog obveznika i imao prebivalište i boravio na području grada Vukovara ili brdsko-planinskom području ili području posebne državne skrbi najmanje devet mjeseci u poreznom razdoblju.“³¹

3.3.1.4. Porezne olakšice u slobodnim zonama

„Zona je dio teritorija Republike Hrvatske, koji je posebno ograđen i označen i u kojem se gospodarske djelatnosti obavljaju uz posebne uvjete. Zona se može osnovati na području morske luke, zračne luke, riječnog pristaništa, uz međunarodno prometnicu te na drugom području na kojem postoje uvjeti za rad zone. Zona se osniva na temelju dobivene koncesije za osnivanje zone, ako ovim Zakonom nije drukčije određeno.“³²

Obveznici poreza na dobit u slobodnim zonama od 1. siječnja 2017. plaćaju porez na dobit po trenutno važećim poreznim stopama. Do 2017. godine postojale su porezne olakšice pri plaćanju poreza na dobit za korisnike zona na određenim prostornim područjima, odnosno porez na dobit plaćao se po umanjenim stopama.

³¹ Narodne Novine: Zakon o obnovi i razvoju Grada Vukovara, Narodne Novine d.d., Zagreb, br. 44/01, 90/05, 80/08, 38/09, 148/13, čl. 30.a

³² Narodne Novine: Zakon o slobodnim zonama, Narodne Novine d.d., Zagreb, br. 44/96, 92/05, 85/08, 148/13, čl. 2., 3. i 5.

3.3.1.5. Poticaji ulaganja

Na razini gospodarskih subjekata cilj i svrha poticanja ulaganja je izgradnja međunarodno konkurentnog, transparentnog i atraktivnog sustava potpora za ulaganja pravnih ili fizičkih osoba registriranih u RH, obveznika poreza na dobit, koji obavljajući gospodarsku djelatnost, sudjeluju u prometu robe i usluga u RH.

„Za ulaganja mikropoduzetnika u visini iznosa protuvrijednosti kuna od minimalno 50.000,00 eura korisniku potpore stopa poreza na dobit umanjuje se za 50% od propisane stope poreza na dobit u razdoblju do pet godina od početka investicije, uz uvjet otvaranja najmanje tri nova radna mjesta povezana s projektom ulaganja i to unutar razdoblja od godinu dana od početka ulaganja.“³³

„Za ulaganja malih, srednjih i velikih poduzetnika:

- u visini iznosa protuvrijednosti kuna do 1.000.000,00 eura, korisniku potpore, stopa poreza na dobit umanjuje se za 50% od propisane stope poreza na dobit u razdoblju do 10 godina od godine početka ulaganja, uz uvjet otvaranja najmanje 5 novih radnih mjesta povezanih s ulaganjem,
- u visini iznosa protuvrijednosti kuna od 1.000.000,00 do 3.000.000,00 eura, korisniku potpore, stopa poreza na dobit umanjuje se za 75% od propisane stope poreza na dobit u razdoblju 10 godina od godine početka ulaganja, uz uvjet popunjavanja najmanje 10 novih radnih mjesta povezanih s ulaganjem,
- u visini iznosa protuvrijednosti kuna više od 3.000.000,00 eura, korisniku potpore, stopa poreza na dobit umanjuje se za 100% od propisane stope poreza na dobit u razdoblju do 10 godina od godine početka ulaganja, uz uvjet otvaranja najmanje 15 novih radnih mjesta povezanih s ulaganjem.“³⁴

3.3.1.6. Državne potpore za istraživačko – razvojne projekte

Državnu potporu za istraživačko-razvojne projekte može se ostvariti u obliku prava na dodatno umanjeње osnovice poreza na dobit za opravdane troškove istraživačko-razvojnih

³³ Narodne novine: Zakon o poticanju ulaganja, Narodne Novine d.d., Zagreb, br. 102/15, čl. 8.

³⁴ Narodne Novine: Zakon o poticanju ulaganja, Narodne Novine d.d., Zagreb, br. 102/15, čl. 9.

projekata. Razlikujemo tri vrste istraživačko – razvojnog projekta: projekti za temeljna istraživanja, projekti za primijenjena istraživanja i projekti za razvojna istraživanja.

„Državnu potporu obveznici poreza na dobit, sukladno Zakonu o porezu na dobit, ostvaruju putem dodatnog umanjenja porezne osnovice za opravdane troškove projekta znanstvenih i razvojnih istraživanja u sljedećim ukupnim iznosima:

- 150% opravdanih troškova projekta za temeljna istraživanja,
- 125% opravdanih troškova projekta za primijenjena istraživanja,
- 100% opravdanih troškova projekta za razvojna istraživanja.“³⁵

Porezni obveznici koji koriste umanjenja porezne osnovice dužni su osigurati podatke te uredne i vjerodostojne isprave na temelju kojih su podaci o troškovima iskazani sukladno propisima koji uređuju oporezivanje.

3.3.1.7. Državna potpora za obrazovanje i izobrazbu

„Korisnik državne potpore koji se smatra mikro, malim, srednjim ili velikim poduzetnikom može osnovicu za obračun poreza na dobit umanjiti do 60% opravdanih troškova u slučaju općeg obrazovanja i izobrazbe radnika te do 25% opravdanih troškova u slučaju posebnog obrazovanja i izobrazbe radnika.“³⁶

„Iznimno, korisnik državne potpore koji se smatra mikro, malim i srednjim poduzetnikom može osnovicu za obračun poreza na dobit umanjiti do 80% opravdanih troškova na način da se smanjenje porezne osnovice uveća za:

- 20 postotnih bodova ako se smatra mikro ili malim poduzetnikom,
- 10 postotnih bodova ako se smatra srednjim poduzetnikom.“³⁷

Korisnik državne potpore koji obavlja djelatnost pomorskog prijevoza može umanjiti osnovicu za obračun poreza na dobit za 100% opravdanih troškova za obrazovanje i

³⁵ Narodne Novine: Zakon o znanstvenoj djelatnosti i visokom obrazovanju, Narodne Novine d.d., Zagreb, br. 123/03, 198/03, 105/04, 174/04, 02/07, 46/07, 45/09, 63/11, 94/13, 139/13, 101/14, 60/15, 131/17, čl. 111.c

³⁶ Narodne Novine: Zakon o državnoj potpori za obrazovanje i izobrazbu, Narodne Novine d.d., Zagreb, br. 109/07, 134/07, 152/08, 14/14, čl. 3.

³⁷ Narodne Novine: Zakon o državnoj potpori za obrazovanje i izobrazbu, Narodne Novine d.d., Zagreb, br. 109/07, 134/07, 152/08, 14/14, čl. 3.

izobrazbu, ako su ispunjeni sljedeći uvjeti: obrazovanje se mora provoditi na brodovima koji su upisani u Hrvatski registar brodova i da osoba koja se usavršava ne može biti djelatni već pričuveni član posade.

Korisnik državne potpore može smanjenje porezne osnovice uvećati za 10 postotnih bodova u slučaju općeg obrazovanja i izobrazbe te posebnog obrazovanja i izobrazbe radnika u nepovoljnom položaju.

Također, poduzetnik u čijim se pogonima ili radionicama izvodi naukovanje za obrtnička zanimanja može osnovicu za obračun poreza na dobit umanjiti za iznos isplaćenih nagrada naučnicima u vrijeme naukovanja. Poduzetnik kod kojega su na naukovanju jedan do tri naučnika može poreznu osnovicu umanjiti za 5%. Poduzetnik kod kojeg su na naukovanju više od tri naučnika može postotak umanjenja porezne osnovice povećati za 1 postotni bod po svakom naučniku, a najviše do 15% porezne osnovice.

3.4. Prijava poreza na dobit

Porezni obveznik je dužan za razdoblje za koje utvrđuje poreznu obvezu podnijeti poreznu prijavu. Utvrđivanje porezne osnovice i obračuna poreza na dobit obavlja se na Obrascu PD – Prijavi poreza na dobit koja je sastavni dio Pravilnika o porezu na dobit.

Zakonom je propisano da se porezna osnovica utvrđuje na temelju podataka evidentiranih u poslovnim knjigama, koje se vode u skladu s propisima o računovodstvu, i financijskim izvješćima, koja se sastavljaju na temelju tih propisa (bilanca, račun dobiti i gubitka), ako Zakon ne određuje drukčije. Temeljem navedene odredbe, u skladu sa Zakonom o računovodstvu, porezni obveznici dužni su sastavljati i prezentirati godišnje financijske izvještaje primjenom Hrvatskih standarda financijskog izvještavanja (HSFI) ili Međunarodnih standarda financijskog izvještavanja (MSFI) odnosno Međunarodnih računovodstvenih standarda (MRS).

Obrazac prijave poreza na dobit propisuje ministar financija. Porez na dobit utvrđuje se za poslovnu godinu koja je po pravilu kalendarska, i to prema dobiti koju je poduzetnik ostvario u tom razdoblju. Konačni obračun poreza na dobit obavlja se na temelju porezne prijave (obrazac Prijava poreza na dobit) koju porezni obveznici dostavljaju Poreznoj upravi do 30.

travnja za prethodnu poslovnu godinu. Uz prijavu poreza na dobit podnosi se i bilanca te račun dobiti i gubitka.

3.4.1. Upute o sastavljanju porezne prijave obveznika poreza na dobit i obračunavanju poreza na dobit po godišnjem obračunu za 2017. godinu

Prvo se popunjavaju opći podatci o poreznom obvezniku. Nakon toga, popunjavaju se podaci za utvrđivanje porezne obveze. Ukupni prihodi i rashodi su podaci koji se uzimaju iz računa dobiti i gubitka za porezno razdoblje. „Prihodima razdoblja za koja se utvrđuje porez (porezno razdoblje), smatraju se bruto povećanja gospodarstvenih koristi za isporučena dobra, obavljene usluge i po drugim osnovama u obliku priljeva ili povećanja imovine ili smanjenja obveza što ima za posljedicu povećanje kapitala do kraja toga razdoblja, a koji su iskazani u računu dobiti i gubitka. Povećanjem kapitala smatraju se i sva izravna povećanja dobiti i svih oblika kapitala osim revalorizacijskih pričuva. S revalorizacijskim pričuvama izjednačavaju se i odgovarajuće pričuve za vrijednosna usklađenja financijske imovine, utvrđene po posebnim propisima. Rashodima razdoblja za koje se utvrđuje porez (porezno razdoblje), smatraju se smanjenja gospodarstvenih koristi u obliku odljeva ili iscrpljenja imovine ili stvaranja obveza koja imaju za posljedicu smanjenja kapitala u svrhu povećanje prihoda odnosno dobiti, a koji su iskazani u računu dobiti i gubitka.“³⁸ Ukoliko su prihodi veći od rashoda ostvaruje se *dobit*, obrnuto, ukoliko su rashodi veći od prihoda za promatrano razdoblje ostvaruje se *gubitak*.

Nadalje se popunjavaju podaci koji utječu na povećanje dobiti odnosno smanjenje gubitka. Stavka *amortizacija* podrazumijeva amortizaciju obračunanu za osobne automobile i druga sredstva osobnog prijevoza, kojima je trošak nabave iznad 400.000,00 kuna po jednom sredstvu. Porezna osnovica povećava se za iznos porezno nepriznate amortizacije u poreznom razdoblju u kojemu se imovina amortizira. To znači da se od svote ukupno obračunane amortizacije takve imovine, porezna osnovica uvećava za svotu obračunanu na vrijednost iznad 400.000,00 kuna s pripadajućim porezom na dodanu vrijednost.

³⁸ Ministarstvo financija, Porezna uprava, [Internet], raspoloživo na: https://www.porezna-uprava.hr/HR_publikacije/Lists/mislenje33/Display.aspx?id=19597, [09.05.2018.]

50% troškova reprezentacije se osnosi na 50% porezno nepriznatih rashoda za reprezentaciju. To su troškovi za ugošćenja i darivanja poslovnih partnera, za odmor, šport, rekreaciju i razonodu, za zakup automobila, plovila, zrakoplova i kuća za odmor u visini troškova nastalih iz poslovnih odnosa s poslovnim partnerima. Troškovima reprezentacije s pripadajućim PDV-om smatraju se i darovi sa ili bez utisnutog znaka tvrtke ili proizvoda, koji su dani poslovnom partneru ili njegovom opunomoćeniku ili nekoj drugoj osobi, ako za to ne postoji pravna obveza ili neka druga povezanost s uslugom primatelja.

Porezna osnovica se povećava za *30% troškova sredstava za osobni prijevoz*, osim troškova osiguranja, kamata povezanih s nabavom imovine (sredstava), te plaćenog poreza na cestovna motorna vozila i plovila kao i naknada i pristojbi koje se obavezno prema posebnim propisima plaćaju pri registraciji sredstava za osobni prijevoz, nastalih u svezi s vlastitim ili unajmljenim motornim vozilima i drugim sredstvima za osobni prijevoz poslovnih, rukovodnih i drugih zaposlenih osoba, ako se na osnovi korištenja sredstava za osobni prijevoz ne utvrđuje plaća. Za porezna razdoblja nakon 1.1.2018. godine porezna osnovica povećava se za 50% troškova sredstava za osobni prijevoz.

Sljedeća stavka su *manjkovi na imovini iznad visine utvrđene odlukom Hrvatske gospodarske komore, odnosno Hrvatske obrtničke komore*, u smislu propisa o porezu na dodanu vrijednost, po kojoj osnovi se ne plaća porez na dohodak ako je odluku da se ne tereti odgovorna osoba donio upravni odbor, nadzorni odbor ili skupština trgovačkog društva, a zbog nepostojanja objektivne mogućnosti utvrđivanja osobne odgovornosti radnika, člana društva ili druge fizičke osobe.

Rashodi utvrđeni u postupku nadzora su rashodi za koje se utvrdilo da su nastali u svezi skrivenih isplata dobiti, te izuzimanja dioničara, članova društva i fizičkih osoba koje obavljaju samostalnu djelatnost od koje se plaća porez na dobit, te s njima povezanim osobama. Unose se u PD Obrazac zajedno s pripadajućim porezom na dodanu vrijednost, porezom na dohodak, prirezom porezu na dohodak te obveznim doprinosima.

U *troškove prisilne naplate poreza ili drugih davanja*, za koje se povećava porezna osnovica, spadaju troškovi nastali u svezi s prisilnom naplatom, kao što su troškovi čuvanja, pristojbe i slični troškovi postupka prisilne naplate.

Troškovi kazni za prekršaje i prijestupe povećavaju poreznu osnovicu, a u te troškove spadaju kazne koje izriču mjerodavna upravna i sudska tijela poreznom obvezniku. Troškovi kazni nisu porezno priznat rashod.

Porezna osnovica povećava se za *rashode zateznih kamata koje su proizašle iz odnosa povezanih osoba*. Ona se povećava neovisno je li kamate zaračunala povezana osoba rezident ili nerezident. Zatezne kamate koje obračunavaju povezane osobe nisu porezno priznat rashod, a zatezne kamate između nepovezanih osoba jesu porezno priznat rashod. Ako su zatezne kamate zaračunane po osnovi duga, na koje se plaća porez po odbitku, porezna osnovica povećava se za svotu umanjenu za plaćeni porez po odbitku.

Porezna osnovica povećava se i za *rashode nastale po osnovi danih povlastica i drugih oblika imovinske koristi* fizičkim ili pravnim osobama da nastane, odnosno ne nastane određeni događaj, odnosno da se određena radnja obavi, primjerice, bolje ili brže nego inače ili da se propusti obaviti. U te rashode uključuju se i pripadajući PDV, porez na dohodak, prirez porezu na dohodak te obvezni doprinosi.

Porezna osnovica povećava se za *rashode darovanja iznas dopuštenih iznosa*. To su darovanja u naravi ili novcu učinjena u tuzemstvu koja su veća od 2% prihoda ostvarenog u prethodnoj godini, za kulturne, znanstvene, odgojno – obrazovne, zdravstvene, humanitarne, sportske, vjerske, ekološke i druge općekorisne svrhe udrugama i drugim osobama koje navedene djelatnosti obavljaju u skladu s posebnim propisima. Iznimno, svota može biti i veća od 2% prihoda prethodne godine ako je dana prema odlukama nadležnih ministarstava o provedbi financiranja posebnih programa i akcija. Troškovi darovanja porezno se priznaju i poreznom obvezniku koji iskazuje gubitak. Porezni obveznici koji nemaju podatak o prihodu prethodne godine (prva godina poslovanja) ne mogu imati porezno priznate donacije.

Porezna osnovica povećava se za *kamate na svotu zajma* koji premašuju četverostruku svotu udjela dioničara odnosno člana društva u kapitalu ili glasačkom pravu, a koji drži najmanje 25% dionica ili udjela u kapitalu ili glasačkom pravu u društvu. Ako se na kamate plaća porez na dohodak od kapitala, za kamate se ne povećava osnovica poreza na dobit. Isto tako se za kamate ne povećava porezna osnovica ako ih zaračunava tuzemni obveznik poreza na dobit.

Pri utvrđivanju *prihoda od kamata na dane zajmove kod povezanih osoba* obračunava se kamata najmanje do visine kamatne stope koja bi se ostvarila između nepovezanih osoba u trenutku odobrenja zajma. Pri utvrđivanju *rashoda od kamata na primljene zajmove kod povezanih osoba*, priznaju se obračunate kamate najviše do visine kamatne stope koja bi se ostvarila između nepovezanih osoba u trenutku odobrenja zajma. Ako se na kamate plaća porez po odbitku, porezna osnovica povećava se za svote umanjene za plaćeni porez po odbitku.

Porezna osnovica se povećava za *rashode od vrijednosnih usklađenja dionica i udjela (nerealizirani gubici)*, ako su bili iskazani u rashodima. Rashodima od vrijednosnih usklađenja smatraju se nerealizirani gubici koji se porezno ne priznaju (to je usklađenje vrijednosti ispod troška stjecanja). Ako je porezni obveznik u računu dobiti i gubitka iskazao rashode od usklađenja financijske imovine (vrijednosnih papira), treba povećati poreznu osnovicu za isti iznos jer se porezno priznaju samo realizirani gubici. Vrijednosno usklađenje troška stjecanja smatra se realiziranim gubitkom po okončanju stečajnog postupka. Porezno se priznaju samo realizirani gubici. Gubici od vrijednosnog usklađenja vlastitih dionica porezno se ne priznaju.

Amortizacija iznad propisanih stopa je amortizacija dugotrajne imovine koja se obračunava po stopama iznad propisanih Zakonom i po drugim metodama otpisa. Ako porezni obveznik za svoje potrebe otpisuje dugotrajnu imovinu po metodama i stopama različitim od propisanih, a ukupno utvrđeni iznos amortizacije za porezno razdoblje je manji od iznosa koji bi se dobio primjenom propisanih odrebi Zakona i Pravilnika, tako utvrđeni iznos predstavlja rashod amortizacije i u svrhe oporezivanja.

Ukoliko *obveznik poreza na dohodak prelazi u sustav poreza na dobit* dužan je 1. siječnja kalendarske godine za koju utvrđuje porez na dobit sastaviti početnu bilancu i nastaviti voditi poslovne knjige prema Zakonu o računovodstvu. Na kraju prvog poreznog razdoblja za koje utvrđuje osnovicu poreza na dobit, utvrđena dobit se uvećava (+) i umanjuje (-) za sljedeće pozicije iz početne bilance:

- + vrijednost zatečenih zaliha
- + dane predujmove za robe i usluge (bez PDV-a)
- + potraživanja od kupaca za robe i usluge (bez PDV-a)

- + potraživanja od kupaca za prodane predmete dugotrajne imovine iz Popisa dugotrajne imovine
- + aktivna vremenska razgraničenja
- + zahtjeve za povrat poreza na promet i istovrsnih poreza.

Vrijednosna usklađenja po osnovi ispravka vrijednosti potraživanja od kupaca za isporučena dobra i obavljene usluge, priznaju se kao rashod ako je od dospijeća potraživanja do kraja poreznog razdoblja proteklo više od 60 dana, a ista nisu naplaćena do petnaestog dana prije dana podnošenja porezne prijave.

Rashodima po osnovi vrijednosnog usklađenja zaliha smatraju se gubici od vrijednosnog usklađenja zaliha u poreznom razdoblju u kojemu su zalihe utrošene, prodane, na drugi način otuđene ili uništene. Porezno se priznaju samo realizirani gubici od smanjenja vrijednosti zaliha.

Rashodi smanjenja vrijednosti zaliha i financijske imovine priznaju se u razdoblju u kojemu je imovine prodana ili na drugi način uporabljena. Pravilnikom je propisano da se nerealizirani dobiti ili gubici od vrijednosnog usklađenja financijske imovine isključuju iz porezne osnovice. Ako se nerealizirani gubici iskazuju u računu dobiti i gubitka, tada se za njihov iznos povećava porezna osnovica.

Porezna osnovica se povećava za *rashode rezerviranja iznad svote propisane Zakonom* kojim je propisano koja se rezerviranja porezno priznaju i koji uvjeti moraju biti ispunjeni.

Porezna osnovica povećava se i za *sve druge rashode* koji nisu izravno u svezi s ostvarivanjem dobiti i druge svote povećanja koje nisu bili uključene u poreznu osnovicu u prethodnim poreznim razdobljima. Također, imamo *povećanje dobiti za ostale prihode* što podrazumijeva: povećanje dobiti ili smanjenje gubitka za prihode koji nisu iskazani u računovodstvenoj dobiti, a uključuju se u poreznu osnovicu, dobit ostvarena od poslovnih jedinica u inozemstvu, povećanja porezne osnovice od revalorizacijske pričuve koja se koristi kao kapital i sl.

Nakon toga se zbrajaju sve stavke povećanja dobiti/smanjenja gubitka i upisuje njihova ukupna svota. Zatim se popunjavaju podaci koji smanjuju dobit/povećavaju gubitak. Prva

takva stavka su *prihodi od dividendi i udjela u dobiti*. Tu se iskazuje iznos prihoda od primljenih ili obračunanih dividendi i udjela u dobiti na temelju udjela u kapitalu, koji je kao prihod iskazan u ukupnim prihodima te je kao takav utjecao na dobitak.

Sljedeća stavka je *iznos nerealiziranih dobitaka* koji se ne oporezuju, jer se oporezuju samo realizirani dobiti. Međutim, ako se nerealizirani dobiti iskazuju kao prihod u računu dobiti i gubitka tada se s njima postupa kao da su realizirani što znači da porezni obveznik, koji je u računu dobiti i gubitka iskazao prihode od nerealiziranih dobitaka, ne može smanjiti poreznu osnovicu.

Sljedeća stavka, koja se popunjava, su *prihodi od naplaćenih otpisanih potraživanja* koja nisu bila porezno priznati rashod i na koje je u prethodnim razdobljima plaćen porez na dobit.

Nadalje, pod *ostalim rashodima prethodnih razdoblja* za koje se može smanjiti porezna osnovica smatraju se uvjetno nepriznati rashodi koji su bili uključeni u poreznu osnovicu u prethodnim razdobljima, a za koje su u tekućem obračunskom razdoblju ispunjeni uvjeti za njihovo priznavanje. Porezna osnovica može se umanjiti za takve rashode u poreznom razdoblju kojemu su ispunjeni uvjeti propisani za porezno priznavanje.

Smanjenje dobiti za ostale prihode podrazumijeva: prihode koji nisu iskazani u računovodstvenoj dobiti, a uključuju se u poreznu osnovicu ili su kao porezno nepriznati rashodi bili uključeni u poreznu osnovicu; druga povećanja prihoda i kapitala koja su bila oporeziva.

Obveznik poreza na dohodak koji postaje obveznikom poreza na dobit dužan je 1. siječnja kalendarske godine za koju utvrđuje porez na dobit sastaviti početnu bilancu i nastaviti voditi poslovne knjige prema Zakonu o računovodstvu. Na kraju prvog poreznog razdoblja za koje utvrđuje osnovicu poreza na dobit, utvrđena dobit se uvećava (+) i umanjuje (-) za sljedeće pozicije iz početne bilance (stavke koje umanjuju osnovicu poreza na dobit):

- obveze prema dobavljačima za robu i usluge (bez PDV-a)
- obveze za primljene predujmove od kupaca za robu i usluge (bez PDV-a)
- obveze za obračunate, a neisplaćene plaće (porezi i doprinosi)
- pasivna vremenska razgraničenja
- dugoročna rezerviranja
- obveze za porez na promet i istovrsne poreze.

Trošak amortizacije koji nije bio ranije priznat zbog odstupanja od metode i propisanih amortizacijskih stopa također smanjuje poreznu osnovicu do vrijednosti propisane Zakonom o porezu na dobit.

Ukupan iznos državnih potpora i olakšica uključuje iznos državnih potpora za obrazovanje i izobrazbu te za istraživačko razvojne projekte. Iznos umanjenja porezne osnovice propisan je Zakonom za sve vrste državnih potpora i olakšica.

Nakon toga iskazuje se *ukupna svota smanjenja dobiti ili povećanja gubitka*. Ostvareni dobitak/gubitak povećavamo/smanjujemo za sve navedene stavke da bi dobili *dobit/gubitak nakon povećanja i smanjenja*. Ako se u postupku utvrđivanja porezne osnovice utvrdi negativna osnovica, porezni obveznik ima porezni gubitak koji se prenosi i nadoknađuje umanjivanjem porezne osnovice sljedećih 5 godina (*preneseni gubitak*), ako Zakon ne odredi drugačije. *Dobit ostvarena u poreznom razdoblju* prvenstveno se koristi za pokriće prenesenih gubitaka iz prethodnih razdoblja i to tako da se pokrivaju gubici onim redoslijedom kojim su ostvareni, tj. porezna osnovica se smanjuje najprije za gubitke starijeg datuma.

Porezna osnovica se dobije tako što dobit/gubitak nakon povećanja i smanjenja smanji za preneseni gubitak, a rezultat ima pozitivan predznak. Dakle, ako je predznak pozitivan imamo poreznu dobit. U suprotnom postoji porezni gubitak. Porez na dobit plaća se po stopi od 12%, odnosno 18% na utvrđenu poreznu osnovicu. Porezna obveza se dobije kada se pomnoži porezna osnovica s poreznom stopom.

Dalje u PD Obrazac se unose podaci o *poreznim olakšicama, oslobođenjima i poticajima*. To su konkretno olakšice i oslobođenja za potpomognuta područja i području Grada Vukovara te olakšice prema Zakonu o poticanju ulaganja. Za ukupan iznos olakšica, oslobođenja i poticaja umanjuje se porezna obveza i tako se dobije porezna obveza nakon odbitka olakšica, oslobođenja i poticaja.

Ukoliko je porezni obveznik ostvario *prihode ili dobit poslovanjem u inozemstvu* (izravno ili putem poslovne jedinice) i na njih platio porez na dobit ili njemu istovrsni porez, plaćen porez u inozemstvu može uračunati u tuzemni porez najviše do iznosa poreza na dobit koji bi

za tako ostvarene prihode ili na tako ostvarenu dobit platio u tuzemstvu, ako su prihodi ili dobit na koju je plaćen porez u inozemstvu uključeni u poreznu osnovicu.

Ako je porezna obveza veća od uračunatog poreza koji se plaća u inozemstvu onda se dobije *porezna obveza za uplatu*. Ako je pak uračunati porez koji se plaća u inozemstvu veći od porezne obveze tada se upisuje iznos od 0,00 kuna i ne može se iskazati iznos s negativnim predznakom odnosno porez plaćen u inozemstvu može se uračunati samo do visine porezne obveze po tuzemni poslovima.

Stavka „*uplaćeni predujmovi*“ podrazumijeva svotu uplaćenih predujmova, pod uvjetom da porezni obveznik nema nepodmirenih obveza poreza na dobit, po osnovi duga i kamata iz prethodnih razdoblja. Ako postoje nepodmirene obveze iz ranijih razdoblja, uplatama se, najprije podmiruju zatezne kamate, zatim dug po starosti i tek na kraju obveze po osnovi predujmova za godinu za koju se sastavlja Obrazac PD.

Razlika za uplatu postoji ako je porezna obveza za uplatu veća od iznosa uplaćenih predujmova. Obrnuto, *razlika za povrat* postoji ako je porezna obveza manja od iznosa uplaćenih predujmova. Porezni obveznik koji je ostvario razliku za povrat mora nadležnoj ispostavi PU pismeno očitovati o načinu korištenja razlike (želi li više plaćeni porez koristiti kao predujam za naredno razdoblje ili želi povrat više plaćenog poreza).

Predujmovi za sljedeće porezno razdoblje izračunavaju se tako da se porezna obveza iskazana u Obrascu PD podijeli s brojem mjeseci poslovanja u poreznom razdoblju za koje se podnosi prijava poreza na dobit. Na primjeru podnošenja prijave za 2017. godinu, nakon podnošenja porezne prijave porezni obveznik plaćat će predujmove poreza na dobit za 2018. godinu u visini utvrđenoj po poreznoj prijavi.

3.5. Utvrđivanje poreza

Obveznik poreza na dobit može biti pravna i fizička osoba. Kao pravna osoba, porezni obveznik može biti trgovačko društvo i druga pravna osoba koja samostalno i trajno obavlja djelatnost radi stjecanja dobiti, dohotka ili prihoda te tuzemna poslovna jedinica inozemnog poduzetnika (nerezident). Kao fizička osoba, porezni obveznik je osoba koja izjavi da će

plaćati porez na dobit umjesto poreza na dohodak ili ona osoba koja po sili zakona postaje obveznik poreza na dobit.

Naime, računovodstvena dobit nije jednaka iznosu dobiti koja podliježe oporezivanju. U praksi postoji niz stavki koje uvećavaju ili umanjuju poreznu osnovicu, a koje smo naveli u dosadašnjem dijelu rada. Dakle, porezna osnovica poreza na dobit utvrđuje se prema računovodstvenim propisima kao razlika između prihoda i rashoda prije obračuna poreza na dobit, a koja je uvećana ili umanjena prema odredbama Zakona o porezu na dobit.

Na tako utvrđenu poreznu osnovicu obračunava se porez na dobit po stopi od 12%, odnosno 18%, tj. porezna osnovica množi se sa stopom poreza na dobit. „Porez na dobit utvrđuje se za porezno razdoblje koje je u pravilu kalendarska godina. Iznimno, Porezna uprava može na zahtjev poreznog obveznika odobriti da se porezno razdoblje i kalendarska godina razlikuju, pri čemu porezno razdoblje ne smije prelaziti razdoblje od 12 mjeseci. Izabrano porezno razdoblje porezni obveznik ne može mijenjati tri godine.“³⁹

Obveznici poreza na dobit tijekom godine plaćaju predumove poreza na dobit koji se utvrđuju na osnovi porezne prijave za prethodnu godinu. Konačni obračun poreza obavlja se na temelju porezne prijave koju obveznici dostavljaju Poreznoj upravi do 30. travnja tekuće godine za prethodnu godinu, odnosno iz porezne prijave utvrđuje se razlika poreza za plaćanje ili povrat. Uz poreznu prijavu podnosi se bilanca i račun dobiti i gubitka.

3.6. Porezi kao prihod državnog proračuna

Proračun je plan prihoda i rashoda za neko vremensko razdoblje. „Državni proračun je akt kojim se u skladu sa zakonom planiraju prihodi i utvrđuju rashodi države za jednu godinu, u skladu sa zakonom. Državni proračun donosi Hrvatski sabor.“⁴⁰ Godina za koju se donosi proračun naziva se fiskalna godina i može se poklapati s kalendarskom, ali i ne mora.

„Tri su glavne funkcije proračuna:

- prikazuje najvažnije ciljeve države u fiskalnoj godini,

³⁹ Narodne Novine: Zakon o porezu na dobit, Narodne Novine d.d., Zagreb, br. 177/04, 90/05, 57/06, 146/08, 80/10, 22/12, 148/13, 143/14, 50/16, 115/16, čl. 29.

⁴⁰ Ministarstvo financija: Proračun, [Internet], raspoloživo na: <http://www.mfin.hr/hr/proracun>, [10.05.2018.]

- služi kao instrument kojim država utječe na ekonomsko stanje zemlje, te
- služi kao sustav kontrole prikupljanja i trošenja proračunskih sredstava.“⁴¹

Proračunski korisnici su institucije koje je osnovala država i koje se većim dijelom financiraju iz državnog proračuna te su njihovi proračunski prihodi i rashodi sastavni dio državnog proračuna. To su, primjerice, Vlada, Sabor, ministarstva, sveučilišta, sudovi i sl.

Država ostvaruje prihode poslovanja i prihode od prodaje nefinancijske imovine. Prihodi poslovanja čine preko 99% ukupnih prihoda državnog proračuna. To su prihodi od redovnih aktivnosti države, primjerice od poreza (dohodak, dobit, PDV), doprinosa (mirovinsko, zdravstveno, zapošljavanje) i ostalih prihoda (od imovine, upravnih pristojbi, kazni). Najznačajnija redovna aktivnost države je oporezivanje, jer porezni prihod iz godine u godinu čine oko 60% ukupnih prihoda poslovanja. Porez je vrsta prisilnog davanja državi bez direktne protunaknade i unaprijed utvrđene namjene.

Porezni prihodi su najznačajniji izvor sredstava državnog proračuna. To su prihodi od poreza na dohodak i prireza poreza na dohodak, poreza na dobit, poreza na imovinu, poreza na robu i usluge te poreza na međunarodnu trgovinu i transakcije (carina i carinske pristojbe). Razlikujemo direktne poreze, tj. porez na dohodak, prirez poreza na dohodak, porez na dobit i porez na imovinu (snose ih porezni obveznici kad dio svog dohotka, dobiti ili imovine uplaćuju direktno u državni proračun) i indirektne poreze (npr. PDV i trošarine koji su uključeni u cijenu, pa iako ih u proračun uplaćuju trgovci, indirektno ih snose kupci). Sljedeća tablica pokazuje prihode državnog proračuna za 2017. i 2018. godinu.

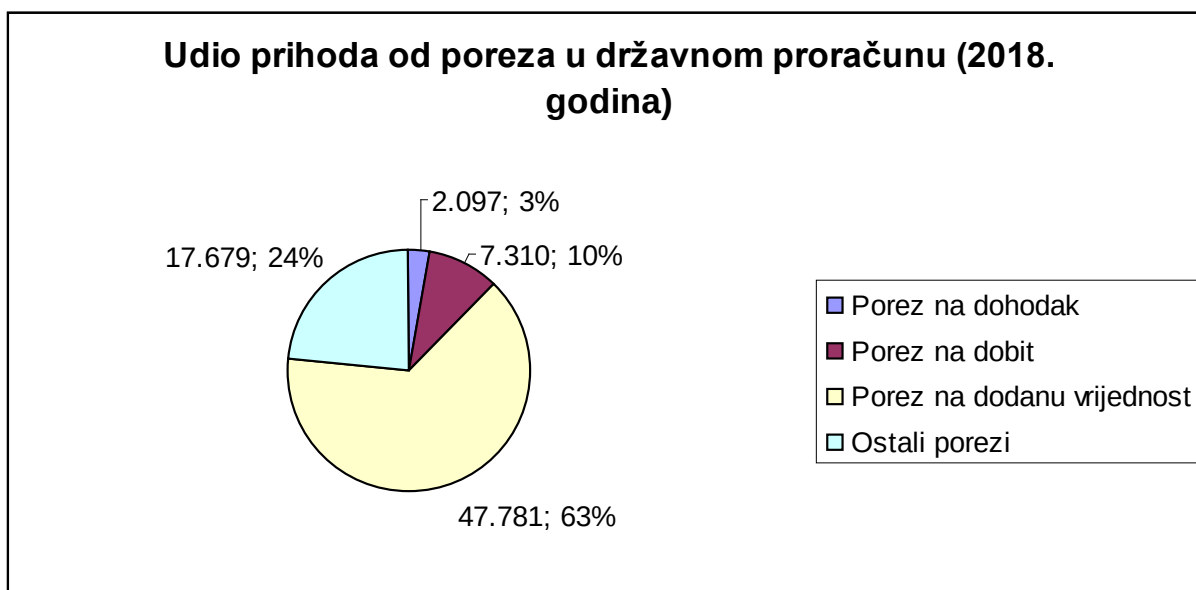
Tablica 4. Prihodi državnog proračuna za 2017. i 2018. godinu

Br.	Naziv prihoda	Prijedlog proračuna za 2017. (u mil. HRK)	Prijedlog projekcija za 2018. (u mil. HRK)
	PRIHODI POSLOVANJA	121.013	126.493
1.	Prihodi od poreza	72.793	74.867
	Porez na dohodak	2.027	2.097
	Porez na dobit	7.165	7.310

⁴¹ Ministarstvo financija: Proračun, [Internet], raspoloživo na: <http://www.mfin.hr/hr/proracun> , [10.05.2018.]

	Porez na imovinu	60	0
	Porezi na robu i usluge	63.119	65.001
	- Porez na dodanu vrijednost	46.199	47.781
	- Porez na promet	194	203
	- Posebni porezi i trošarine	15.219	15.465
	- Ostali porezi na robu i usluge	362	364
	- Porezi na dobitke od igara na sreću	328	343
	- Nakande za privređivanje igara na sreću	817	844
	Porezi na međunarodnu trgovinu i transakcije	423	460
2.	Doprinosi	23.086	23.941
3.	Pomoći iz inozemstva i od subjekata unutar općeg proračuna	11.174	13.582
4.	Prihodi od imovine	2.722	2.639
5.	Prihodi od upravnih i administrativnih pristojbi, pristojbi po posebnim propisima i naknada	3.500	3.585
6.	Prihodi od prodaje proizvoda i roba te pruženih usluga i prihodi od donacija	1.254	1.290
7.	Prihodi iz nadležnog proračuna i od HZZO-a temeljem ugovornih obveza	5.886	5.974
8.	Kazne, upravne mjere i ostali prihodi	599	614
	PRIHODI OD PRODAJE NEFINANCIJSKE IMOVINE	560	825
	UKUPNI PRIHODI PRORAČUNA	121.574	127.317

Izvor: Izračun autora prema podacima raspoloživima na:
https://vlada.gov.hr/UserDocsImages/Sjednice/2016/10%20sjednica%2014%20Vlade%20RH/Prezentacija_Dr%C5%BEavni%20prora%C4%8Dun%202017..pdf , [10.05.2018.]



Graf 1. Udio prihoda od poreza na dobit u državnom proračunu za 2018. godinu

Izvor: Prikaz autora prema prethodnoj tablici

Na grafu 1. prikazan je udio prihoda od poreza u državnom proračunu za 2018. godinu. Izdvojena su tri najvažnija poreza, a to su porez na dodanu vrijednost, porez na dobit i porez na dohodak. Jasno se vidi da prihodi od poreza na dodanu vrijednost (PDV) čine više od polovice poreznih prihoda državnog proračuna, dok su porez na dobit i porez na dohodak prisutni u dosta manjem udjelu.

4. RAČUNOVSTVENI I POREZNI PROPISI U ZEMLJAMA EUROPSKE UNIJE

Europska unija je jedinstvena gospodarska i politička unija 28 europskih zemalja koje zajedno pokrivaju veliki dio kontinenta. Iako je počela kao isključivo gospodarska unija, razvila se u organizaciju koja obuhvaća brojna područja politika, od klimatskih pitanja, zaštite okoliša i zdravlja do vanjskih poslova i sigurnosti te pravosuđa i migracija.

„Europska unija ima sljedeće ciljeve:

- promicati mir, svoje vrijednosti i dobrobit svojih građana,
- zajamčiti slobodu, sigurnost i pravdu bez unutarnjih granica,
- održivi razvoj na temelju uravnoteženog gospodarskog rasta i stabilnosti cijena, visoko konkurentno tržišno gospodarstvo s punom zaposlenosti i društvenim napretkom te zaštita okoliša,
- boriti se protiv socijalne isključenosti i diskriminacije,
- promicati znanstveni i tehnološki napredak,
- pojačati ekonomsku, socijalnu i teritorijalnu koheziju te solidarnost među državama članicama,
- poštovati bogatu kulturnu i jezičnu raznolikost,
- uspostaviti ekonomsku i monetarnu uniju čija je valuta euro.“⁴²

„Jedan od ciljeva osnivanja EU bilo je formiranje jedinstvenog europskog tržišta. Otvaranjem granica nacionalnih tržišta, poduzećima je omogućeno djelovanje na europskom tržištu kapitala, ali i na globalnim tržištima. Ubrzo se pojavila potreba za harmonizacijom financijskog izvještavanja, pa su donesene Četvrta i Sedma direktiva EU. Četvrta direktiva izdana je 1978. i ona definira pravila za sastavljanje financijskih izvještaja, zahtjeve za objavljivanje i pravila vrednovanja. Sedma direktiva izdana je 1983. i odnosi se na izradu konsolidiranih financijskih izvještaja.“⁴³

Nova Direktiva 2013/34/EU stavlja izvan snage Četvrtu i Sedmu Direktivu. Nadalje, EU propisuje korištenje Međunarodnih standarda financijskog izvještavanja koje izdaje

⁴² Europska unija, [Internet], raspoloživo na: https://europa.eu/european-union/about-eu/eu-in-brief_hr, [10.05.2018.]

⁴³ Klikovac, A. (2009.): Financijsko izvještavanje u Europskoj uniji, Mate d.o.o., Zagreb, str. 205-206

Međunarodni odbor za računovodstvene standarde (eng. International Accounting Standards Board – IASB). Primjena MSFI-ja obvezna je od 1. siječnja 2005. godine za sve subjekte koji sastavljaju konsolidirane financijske izvještaje i kotiraju na uređenom financijskom tržištu EU.

EU ne odlučuje izravno o naplati poreza ili utvrđivanju poreznih stopa. O tome odlučuje vlada svake pojedine države članice EU. „EU ima zadaću nadzirati nacionalne porezne propise kako bi se osiguralo da budu u skladu s određenim politikama EU-a kao što je:

- promicanje gospodarskog rasta i otvaranje radnih mjesta,
- osiguravanje slobodnog protoka robe, usluga i kapitala u EU-u (na jedinstvenom tržištu),
- osiguravanje da poduzeća u jednoj zemlji nemaju nepoštenu prednost pred konkurentima u drugoj zemlji,
- osiguravanje da se porezima ne diskriminiraju potrošači, radnici ili poduzeća iz drugih država članica EU-a.“⁴⁴

Za odluke EU-a o poreznim pitanjima potrebna je jednoglasna suglasnost vlada svih država članica. Tako se osigurava uvažavanje interesa svake pojedine države članice EU-a. Porez na dobit (kao i porez na dohodak) ima zadaću osigurati poštovanje načela poput nediskriminacije i slobodnog kretanja na jedinstvenom tržištu. Za to i za rješavanje zajedničkih izazova kao što je utaja poreza među državama članicama sve je potrebniji usklađeni pristup na razini EU-a.

4.1. Karakteristike računovodstvenih propisa zemalja Europske unije

Jedno od područja europskih integracijskih procesa je i računovodstvo, kao sastavni dio unutarnjeg tržišta. Kada se pojavila potreba za harmonizacijom računovodstva donesene su Četvrta i Sedma Direktiva EU. Međutim, te direktive nisu postigle razinu transparentnosti i usporedivosti financijskih izvještaja koja se od njih očekivala. Do toga je došlo zbog nejednake interpretacije Direktiva među zemljama EU. Zbog toga se Četvrta i Sedma Direktiva stavljaju izvan snage. Njih zamijenjuje nova Direktiva 2013/34/EU Europskog

⁴⁴ Europska unija, [Internet], raspoloživo na: https://europa.eu/european-union/topics/taxation_hr, [10.05.2018.]

parlamenta i Vijeća o godišnjim financijskim izvještajima, konsolidiranim financijskim izvještajima i srodnim izvješćima za određene svrhe.

„Glavni ciljevi nove Direktive su:

- smanjiti administrativno opterećenje pojednostavljenjem, uglavnom za male poduzetnike,
- poboljšati jasnoću i usporednost financijskih izvještaja ,
- veća transparentnost u plaćanju poslovnih subjekata koji se bave djelatnostima računovodstva i vađenja i sječom primarnih šuma prema tijelima uprave.“⁴⁵

Europska unija propisuje korištenje Međunarodnih standarda financijskog izvještavanja (MSFI) koje izdaje Međunarodni odbor za računovodstvene standarde (eng. IASB). Uredbom Europskog parlamenta i Vijeća uvedena je obveza primjene MSFI od 1. siječnja 2005. za sve subjekte koji sastavljaju konsolidirane financijske izvještaje i kotiraju na uređenom financijskom tržištu Europske unije. Utvrđivanje jedinstvenih standarda financijskog izvještavanja ima za cilj postizanje uvjeta u kojima vanjski korisnici financijskih izvještaja, prvenstveno investitori i kreditori, imaju sve potrebne korisne informacije radi lakšeg donošenja ekonomskih odluka. Osnovni cilj utvrđivanja Međunarodnih standarda financijskog izvještavanja je postizanje transparentnosti, odgovornosti i efikasnosti na financijskom tržištu širom Europske unije, kako bi se ostvarila dugoročna financijska stabilnost.

Računovodstvene regulative označavaju skup propisa, pravila, načela, uredbe i standarde za vođenje poslovnih knjiga i sastavljanje financijskih izvještaja. Mogu se definirati na dva načina: kao zakoni i propisi slični zakonima ili kao načela i standardi. Zakoni i propisi slični zakonima djeluju na nacionalnoj razini. Najčešće u zemljama EU djeluju Zakoni o trgovačkim društvima (poduzećima) koji u sebi sadrže dio koji se odnosi na računovodstvo. Također neke zemlje imaju i Zakon o računovodstvu kao posebnu cjelinu. Načela i standarde donose najznačajnija računovodstvena tijela, a to su FASB (Američki odbor za financijsko računovodstvene standarde) i IASB (Odbor za međunarodne računovodstvene standarde).

⁴⁵ Tadijančević, S.: Promjene u zakonodavnom okviru računovodstva u EU i RH, [Internet], raspoloživo na: http://www.revizorska-komora.hr/pdf/Strucno%20savjetovanje_2012/1_Promjene%20u%20zakonodavnom%20okviru%20racunovodstva%20u%20EU%20i%20RH.pdf , [10.05.2018.]

4.1.1. Primjena MSFI u zemljama članicama EU

MSFI su postali dominantan okvir financijskog izvještavanja na globalnoj razini i u Europskoj uniji. Dostignuti stupanj razvoja gospodarstva i globalizacija tržišta kapitala nameće potrebu ujednačenih MSFI-ja, ali njihova primjena još uvijek ovisi o nacionalnim zakonskim propisima pojedinih zemalja, jer oni sami po sebi nemaju zakonsku snagu. Sve više zemalja u svijetu zahtijeva ili dopušta primjenu MSFI ili nastoje svoje nacionalne računovodstvene standarde uskladiti s MSFI. Na razini EU propisani su MSFI za sva poduzeća koja kotiraju na burzi prilikom sastavljanja konsolidiranih financijskih izvještaja. Većina zemalja EU dopušta ili propisuje primjenu MSFI za poduzeća koja ne kotiraju na burzi (tj. za individualne i/ili konsolidirane financijske izvještaje). U sljedećoj tablici bit će prikazana primjena Međunarodnih standarda financijskog izvještavanja u zemljama Europske unije (28 zemalja).

Tablica 5. Primjena MSFI u zemljama Europske unije

Zemlja	Kotirajuće tvrtke na reguliranom tržištu	Nekotirajuće tvrtke	
	Individualna financijska izvješća	Konsolidirana financijska izvješća	Individualna financijska izvješća
Belgija	Propisana za neke	Propisana za neke, dopuštena za sve ostale	Propisana za neke
Francuska	Zabranjena	Dopuštena za sve	Zabranjena
Italija	Propisana za neke	Propisana za neke/dopuštena za neke	Propisana za neke/dopuštena za neke
Luksemburg	Dopuštena za sve	Dopuštena za sve	Dopuštena za sve
Nizozemska	Dopuštena za sve	Dopuštena za sve	Dopuštena za neke
Njemačka	Zabranjena	Dopuštena za sve	Zabranjena
Danska	Propisana za neke/dopuštena za neke	Dopuštena za sve	Dopuštena za neke
Irska	Dopuštena za sve	Dopuštena za sve	Dopuštena za sve
Ujedinjeno Kraljevstvo	Dopuštena za sve	Dopuštena za neke	Dopuštena za neke
Grčka	Propisana za sve	Propisana za	Propisana za

		neke/dopuštena za neke	neke/dopuštena za sve
Portugal	Propisana za neke, dopuštena za sve ostale	Propisana za neke, dopuštena za sve ostale	Dopuštena za neke
Španjolska	Zabranjena	Propisana za neke, dopuštena za sve ostale	Zabranjena
Austrija	Zabranjena	Dopuštena za sve	Zabranjena
Finska	Dopuštena za neke	Dopuštena za sve	Dopuštena za neke
Švedska	Zabranjena	Dopuštena za sve	Zabranjena
Cipar	Propisana za sve	Propisana za sve	Propisana za sve
Češka	Propisana za sve	Dopuštena za sve	Dopuštena za neke
Estonija	Propisana za sve	Propisana za neke, dopuštena za sve ostale	Propisana za neke, dopuštena za sve ostale
Latvija	Propisana za neke	Propisana za neke/dopuštena za neke	Propisana za neke
Litva	Propisana za sve	Propisana za neke/dopuštena za neke	Propisana za neke/dopuštena za neke
Mađarska	Zabranjena	Dopuštena za sve	Zabranjena
Malta	Propisana za sve	Propisana za neke, dopuštena za sve ostale	Propisana za neke, dopuštena za sve ostale
Poljska	Dopuštena za sve	Propisana za neke/dopuštena za neke	Dopuštena za neke
Slovačka	Dopuštena za sve	Propisana za sve	Propisana za neke/dopuštena za neke
Slovenija	Dopuštena za sve	Propisana za neke/dopuštena za neke	Propisana za neke/dopuštena za neke
Bugarska	Propisana za neke	Propisana za sve	Propisana za sve
Rumunjska	Propisana za neke	Propisana za neke, dopuštena za neke	Propisana za neke

Hrvatska	Propisana za sve	Propisana za neke	Propisana za neke
----------	------------------	-------------------	-------------------

Izvor: Prikaz autora prema podacima raspoloživim na: https://ec.europa.eu/info/system/files/ias-use-of-options-18072014_en.pdf , [10.05.2018.]

Iz tablice vidimo da većina zemalja Europske unije dopušta primjenu MSFI-ja prilikom sastavljanja konsolidiranih financijskih izvještaja za nekotirajuća poduzeća. Za individualne financijske izvještaje nekotirajućih kompanija zemalja članica EU primjena MSFI-ja je nešto drugačija. Vidimo da je primjena dopuštena u većini zemalja, međutim postoje zemlje u kojima je primjena MSFI-jeva za individualna financijska izvješća u nekotirajućim tvrtkama ipak zabranjena. To su sljedeće zemlje: Francuska, Njemačka, Španjolska, Austrija, Švedska i Mađarska. Za kotirajuće tvrtke primjena MSFI-jeva je dopuštena za većinu zemalja, iako i tu postoje pojedine zemlje koje zabranjuju primjenu MSFI-jeva.

4.2. Karakteristike poreznog sustava zemalja Europske unije

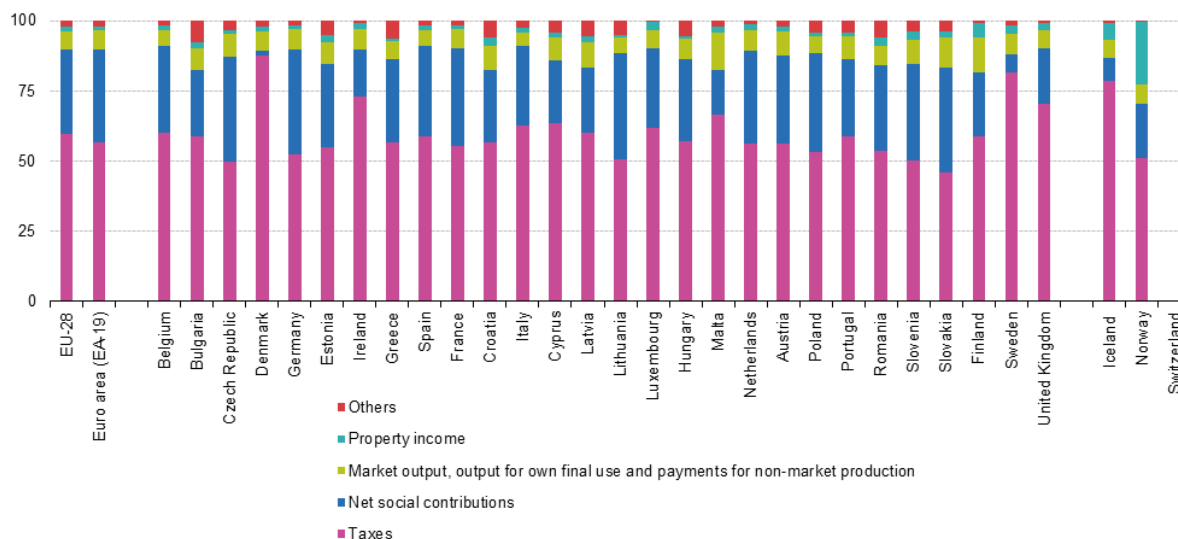
Porezni sustav svake pojedine države je specifičan i nigdje nećemo naći identičan porezni sustav. Razlog tome je činjenica da su se takvi sustavi formirali isprepletenim djelovanjima mnogo čimbenika kao što su: povijesni razvitak, veličina zemlje, gospodarski sastav stanovništva, broj stanovnika, društveno – gospodarski odnosi, političko uređenje i mnogi drugi.

Fiskalni i porezni sustav svake članice EU temeljno je obilježje nacionalne suverenosti u cilju vođenja vlastitih strategija i dugoročnih politika razvoja u svrhu stvaranja blagostanja za svoje stanovništvo. Najznačajniji izvor prihoda svake države predstavlja upravo porezni sustav što ukazuje na nužnost kreiranja optimalnog poreznog sustava za svaku državu u skladu s njiženim ekonomskom razvijenošću i mogućnostima prema obrazovnoj strukturi stanovništva. Tako u većini država EU porezi pune 1/3, a u nekima čak i 2/3 proračuna (ovisno o razvijenosti zemlje).

Slika 3. pokazuje postoji li nisko, srednje ili visoko porezno opterećenje te kakva je porezna struktura pojedine države članice EU (odnosno od kojih se državnih prihoda najviše puni državni proračun). Iz slike vidimo da visoko razvijene zemlje proporcionalno svojoj gospodarskoj razvijenosti naplaćuju i veće poreze jer oni čine veći dio njihova BDP-a

(prvenstveno se to odnosi na Dansku, Irsku, Švedsku, Ujedinjeno Kraljevstvo jer su u tim zemljama porezni nameti opravdani u protuvrijednosti kvalitetne socijalne i zdravstvene skrbi).

Main components of government revenue, 2017 (*)
(% of total revenue)



(*) Data extracted on 23.04.2018.
Source: Eurostat (online data code: gov_10a_main)

eurostat

Slika 3. Prihodi državnog proračuna zemalja EU za 2017. godinu

Izvor: Eurostat, [http://ec.europa.eu/eurostat/statistics-explained/index.php?title=File:Main_components_of_government_revenue,_2017_\(%C2%B9\)_\(%25_of_total_revenue\).png](http://ec.europa.eu/eurostat/statistics-explained/index.php?title=File:Main_components_of_government_revenue,_2017_(%C2%B9)_(%25_of_total_revenue).png), [10.05.2018.]

Unutar EU zemlje članice ostvaruju suverenost u velikom dijelu vođenja svoje porezne politike te stoga na svojim područjima EU ustupaju tek ograničene ovlasti. Ipak, EU svojom poreznom politikom teži ostvarivanju stabilizacije poreznih prihoda u svakoj od zemalja članica te samim smanjenjem tih nesigurnosti dovodi do lakšeg funkcioniranja unutarnjeg tržišta. Zbog toga što svaka zemlja pristupa EU tek nakon što zadovolji određene uvjete, može se zaključiti da s obzirom na to sve zemlje članice imaju sličnu podjelu poreza. U EU se porezi dijele na direktne (npr. porez na dohodak, porez na dobit) i indirektne (npr. porez na dodanu vrijednost). O direktinim porezima odlučuje svaka država samostalno na temelju preporuka od strane Unije, a na indirektne poreze djeluje EU svojim politikama.

Porez na dobit ima značajne gospodarske učinke jer smanjuje veličinu profita trgovačkim društvima odnosno pravnim osobama prema kojima je prvenstveno orijentiran, a to za

posljedicu ima smanjenu mogućnost ulaganja u investicije, istraživanja, razvoj te koči konkurentnost poduzeća na razini EU. Međutim, to će se teško promijeniti zbog osnovnog principa EU da daje slobodu zemljama članicama u pogledu izravnih poreza (a činjenica je da države nevoljko odlučuju smanjiti poreze).

Zadnjih nekoliko godina većina država članica EU su mijenjale osnovice poreza na dobit kroz uvođenje olakšica za investicije u istraživanja i razvoj ili fizički kapital kao i ograničavanjem mogućih odbitaka drugih stavki. Uz te promjene, nastavljen je i trend smanjenja zakonskih i prosječnih stopa.

U EU porez na dobit, odnosno njegove stope kreću se u rasponu od 9% do 35%. Porez na dobit je imao tendenciju pada u razdoblju krize, no danas se može vidjeti njegov blagi porast posebno u članicama EU koje su razvijenije. Najvišu stopu poreza na dobit u EU ima Malta sa 35%, onda Belgija oko 34%, zatim Francuska sa oko 33%. Najniže stope poreza na dobit su u Mađarskoj (9%) i Bugarskoj (10%). U Hrvatskoj je stopa poreza na dobit 12% ukoliko su u poreznom razdoblju ostvareni prihodi do 3.000.000,00 kn, odnosno 18% ukoliko su u poreznom razdoblju ostvareni prihodi jednaki ili veći od 3.000.000,01 kn.

Tablica 6. Stope poreza na dobit u zemljama Europske unije (od najviše prema najnižoj) za 2018. godinu

ZEMLJA	STOPA POREZA NA DOBIT
	2018. godina
Malta	35%
Francuska	33%
Belgija	29%
Njemačka	30%
Grčka	29%
Luksemburg	26,01%
Španjolska	25%
Austrija	25%
Nizozemska	25%
Italija	24%

Danska	22%
Švedska	22%
Portugal	21%
Slovačka	21%
Estonija	20%
Finska	20%
Češka	19%
Latvija	20%
Poljska	19%
Slovenija	19%
Ujedinjeno Kraljevstvo	19%
Hrvatska	18%
Rumunjska	16%
Litva	15%
Cipar	12,5%
Irska	12,5%
Bugarska	10%
Mađarska	9%

Izvor: Prikaz autora prema podacima raspoloživim na: <https://home.kpmg.com/xx/en/home/services/tax/tax-tools-and-resources/tax-rates-online/corporate-tax-rates-table.html> , [10.05.2018.]

Činjenica je da postoji problem kod ove vrste oporezivanja jer se javlja dvostruko oporezivanje zbog neusklađenosti sustava. Dvostruko oporezivanje podrazumijeva plaćanje istog poreza u isto vrijeme dvjema državama, a to znači i bitno veći teret na leđima poreznih obveznika. Brojne su mogućnosti koje mogu dovesti do dvostrukog oporezivanja, ali obzirom na štetne posljedice za poreznog obveznika, i za kompletno gospodarstvo uveli su se međudržavni ugovori o izbjegavanju dvostrukog oporezivanja. „Potpisivanje ugovora kojima se zabranjuje dvostruko oporezivanje ovisi o pojedinačnim državama. Ako one to ne učine, ne može ih se na to prisiliti pravilima Europske unije.“⁴⁶

⁴⁶ Europska unija, [Internet], raspoloživo na: https://europa.eu/youreurope/citizens/work/taxes/double-taxation/faq/index_hr.htm , [10.05.2018.]

Važan aspekt zakonodavstva Europske unije u području oporezivanja poduzeća jest upravo uklanjanje dvostrukog oporezivanja (kada se ista dobit poduzeća oporezuje dva ili više puta). „Neki od primjera su:

- Direktivom o oporezivanju isplate kamata i licencije uklanjaju se porezi na dobit po odbitku za prekogranične isplate kamata i licencije među povezanim društvima koja imaju poslovni nastan u dvije različite države EU-a.
- Direktivom o oporezivanju matičnih društava i društava kćeri sprejčava se dvostruko oporezivanje matičnog društva za dobit njegova društva kćeri s poslovnim nastanom u drugoj državi EU-a.
- Direktivom o sustavu oporezivanja koji se primjenjuje na spajanja pojednostavnjuje se oporezivanje djelatnosti čija je svrha restrukturiranje društava s poslovnim nastanom u dvije države EU-a ili više njih.
- Arbitražnom konvencijom EU-a utvrđuje se postupak za rješavanje sporova u vezi s dvostrukim oporezivanjem poduzeća iz različitih država EU-a.“⁴⁷

Kada se govori o poreznim olakšicama i poticajima u zemljama Europske unije načini, vrijeme i metodologija priznavanja i davanja istih uvelike se razlikuje. Većina razvijenih zemalja uvela je empirijski sustav izvještavanja o poreznim olakšicama te o njihovoj visini i vrstama. To izvještavanje je sastavni dio ukupnog fiskalnog sustava zemlje i njime se želi postići što učinkovitija raspodjela proračunskih sredstava te povećati transparentnost cjelokupnog sustava javnih financija.

Europska komisija je 28.siječnja 2016. predstavila prijedlog Direktive o suzbijanju izbjegavanja plaćanja poreza (Anti Tax Avoidance Directive – ATAD). Ta Direktiva je donesena radi nužnih nalaženja zajedničkih, ali prilagodljivih rješenja na razini EU-a. Europska komisija je donijela zaključak da treba propisati pravila za jačanje prosječne razine zaštite protiv agresivnog poreznog planiranja na unutarnjem tržištu. S obzirom da bi ta pravila trebalo uklopiti u 28 nacionalnih sustava poreza na dobit, moralo bi ih se ograničiti na opće odredbe, s tim da se provedbu prepusti članicama, jer one bolje mogu oblikovati posebne elemente tih pravila kako najbolje udovoljava njihovim sustavima poreza na dobit. Zbog toga, ova Direktiva propisuje samo minimalna pravila kojima je cilj osigurati najnižu razinu zaštite

⁴⁷ Publikacije EU-a, [Internet], raspoloživo na: <https://publications.europa.eu/hr/publication-detail/-/publication/b075f231-bd9b-4e10-b4a3-7f248360c5ae>, [10.05.2018.], str. 9

nacionalnih sustava oporezivanja dobiti poduzeća protiv prakse izbjegavanja poreza diljem Europske unije.

„Budući da Direktiva treba propisati pravila protiv smanjenja porezne osnovice na unutarnjem tržištu i protiv premještanja dobiti izvan unutarnjeg tržišta, propisana su pravila u sljedećim područjima:

- ograničenje odbitka kamata,
- izlazno oporezivanje,
- opće pravilo o suzbijanju zlouporabe,
- pravila o kontroliranim inozemnim društvima i
- pravila za suzbijanje hibridnih neusklađenosti.“⁴⁸

Pritom je važno izbjeći dvostruko oporezivanje te bi obveznici trebali dobiti olakšice u obliku odbitka poreza plaćenog u drugoj zemlji članici ili trećoj zemlji. Dakle, propisana pravila ne bi se smjela usmjeriti samo na suzbijanje prakse izbjegavanja poreza, nego i drugih prepreka na tržištu kao što je dvostruko oporezivanje. Ipak, Direktiva propisuje samo minimalna pravila, pa članice mogu propisati i strožija pravila od u njoj sadržanih.

4.3. Posebnosti odnosa računovodstvenih i poreznih propisa pojedinih zemalja EU

Kada govorimo o posebnosti odnosa računovodstvenih i poreznih propisa pojedinih zemalja EU, najviše mislimo na različitosti financijskog izvještavanja u računovodstvu i u porezne svrhe. Spomenute različitosti najviše se očituju kod poreza na dobit u svim zemljama EU.

Privremene razlike očituju se kao porezno priznati rashodi koji u jednom trenutku postaju privremeno nepriznati rashodi zbog različitog iskazivanja u računovodstvene i porezne svrhe. U nekim zemljama Europske unije porezni propisi su povijesno detaljniji od računovodstvenih propisa te je to dozvolilo poreznim propisima da dominiraju. Iako se pokušava odvojiti financijsko izvještavanje za računovodstvene i porezne svrhe veza će ipak postojati upravo zbog tih privremenih razlika. Jedan od razloga za odvajanje bila je potreba za računovodstvenim financijskim izvještajima koji nisu sadržavali podatke u želji da se smanji porezna obveza ili da se čisto zadovolje porezni propisi.

⁴⁸ Uljanić Škreblić, I. (2016.): Dvije nove direktive u području oporezivanja, [Internet], raspoloživo na: <http://www.ijf.hr/upload/files/file/PV/2016/7/uljanic.pdf>, [12.05.2018.], str. 58

Postoje brojne klasifikacije zemalja Europske unije prema važnosti poreznih propisa unutar financijskih izvještaja. Tako se u nekim zemljama financijski izvještaji sastavljaju prema računovodstvenim propisima pod značajnim utjecajem poreznih propisa. U drugim se zemljama sastavljaju financijski izvještaji prema računovodstvenim propisima, ali pod jakim utjecajem poreznih propisa. Neke zemlje sastavljaju financijske izvještaje prema računovodstvenim i poreznim propisima iako postoje naznake odvajanja u smjeru dualnog financijskog izvještavanja. Ipak, u nekim zemljama se sastavljaju financijski izvještaji u obliku dualnog financijskog izvještavanja bez utjecaja poreznih propisa.

Zemlje koje imaju dualno financijsko izvještavanje sastavljaju dvostruka financijska izvješća, jedan set financijskih izvještaja prema korisnicima računovodstvenih informacija, a drugi set u porezne svrhe. Taj način sastavljanja financijskih izvještaja pridonosi iskazivanju privremenih razlika.

Zbog toga što svaka zemlja ima slobodu u kreiranju svog računovodstvenog i poreznog sustava stvaraju se razlike u ostvarenim rezultatima i interpretiranju tih ostvarenih rezultata među različitim zemljama. Sve navedeno ukazuje na jaku povezanost između računovodstvenih i poreznih propisa, iako je to u nekim zemljama više u nekim manje izraženo.

5. DESKRIPTIVNA ANALIZA STOPA POREZA NA DOBIT U ZEMLJAMA EUROPSKE UNIJE

Europsku uniju danas čini 28 zemalja, a redom njihovog pristupanja EU, to su: Belgija, Francuska, Italija, Luksemburg, Nizozemska, Njemačka, Danska, Irska, Ujedinjeno Kraljevstvo, Grčka, Portugal, Španjolska, Austrija, Finska, Švedska, Cipar, Češka, Estonija, Latvija, Litva, Mađarska, Malta, Poljska, Slovačka, Slovenija, Bugarska, Rumunjska i Hrvatska. Republika Hrvatska se zadnja pridružila Europskoj uniji i to 1. srpanja 2013. godine.

Porezna harmonizacija odnosi se na koordinaciju poreznih sustava zemalja članica Europske unije radi izbjegavanja nacionalnih poreznih mjera koje mogu negativno utjecati na funkcioniranje zajedničkog tržišta, odnosno na slobodno kretanje roba, usluga i kapitala, te koje mogu narušiti konkurenciju. Svaka zemlja Europske unije ima pravo zadržati vlastiti porezni sustav, pa čak i uvoditi nove porezne oblike, uz obvezu da neke njihove dijelove kao što je primjerice porezna stopa, osnovica i slično, uskladi s odlukama tijela Europske unije. Postojećim Direktivama EU postignut je određeni minimum usklađivanja poreznih sustava.

Porez na dobit je vrlo važan porezni oblik u kontekstu prava Europske unije te je stoga Europska komisija 25. listopada 2016. donijela prijedlog Smjernica o zajedničkoj osnovici poreza na dobit (CCCTB). Budući da je važno poticati rast i gospodarski razvoj na unutarnjem tržištu olakšavanjem prekogranične trgovine i ulaganja poduzeća, potrebno je ukloniti rizike dvostrukog oporezivanja i dvostrukog neoporezivanja u EU s pomoću iskorjenjivanja razlika koje nastaju međudjelovanjem nacionalnih sustava oporezivanja dobiti poduzeća. Također, CCCTB može biti veoma djelotvoran u unapređenju funkcioniranja unutarnjeg tržišta suzbijanjem mehanizama izbjegavanja poreza. Primjenom CCCTB-a u svim zemljama članicama EU osiguralo bi se plaćanje poreza ondje gdje se dobit ostvaruje i gdje trgovačka društva imaju stalnu poslovnu jedinicu. Na taj bi se način najbolje postigao cilj iskorjenjivanja poremećaja u funkcioniranju unutarnjeg tržišta, a poboljšanje unutarnjeg tržišta je ključan čimbenik za poticanje rasta i otvaranje radnih mjesta. Dakle, uvođenjem CCCTB-a bi se povećao gospodarski rast i broj radnih mjesta u EU jer bi se smanjila štetna porezna konkurencija između trgovačkih društava.

5.1. Stope poreza na dobit u zemljama EU

Zemlje članice Europske unije samostalno određuju poreznu politiku na nacionalnoj razini pa se visina stope poreza na dobit razlikuje od članice do članice. Svaka članica formira porezni sustav zasebno i određuje visinu stope poreza na dobit u skladu sa svojim potrebama.

Tablica 7. prikazuje popis stopa poreza na dobit za 28 zemalja članica Europske unije u razdoblju od 2002. do 2017. godine kao i razliku u visini stopa poreza na dobit između 2002. i 2017. godine, iskazanu u postotnim poenima. Može se uočiti, iz tablice, odstupanje u visini stope poreza na dobit među članicama, od Litve s najnižom stopom poreza na dobit u 2002. godini od 15%, do Italije s najvišom stopom poreza na dobit od 40,3%. S vremenom stope poreza na dobit su se mijenjale, uglavnom imajući tendenciju pada, što je opet u nekim članicama više, u nekim manje očito. U 2017. godinu najnižu stopu poreza na dobit od 10% imala je Bugarska, dok je Francuska bila zemlja članica sa najvišom stopom poreza na dobit od 34,4%.

Tablica 7. Stope poreza na dobit država članica EU od 2002. do 2017. godine

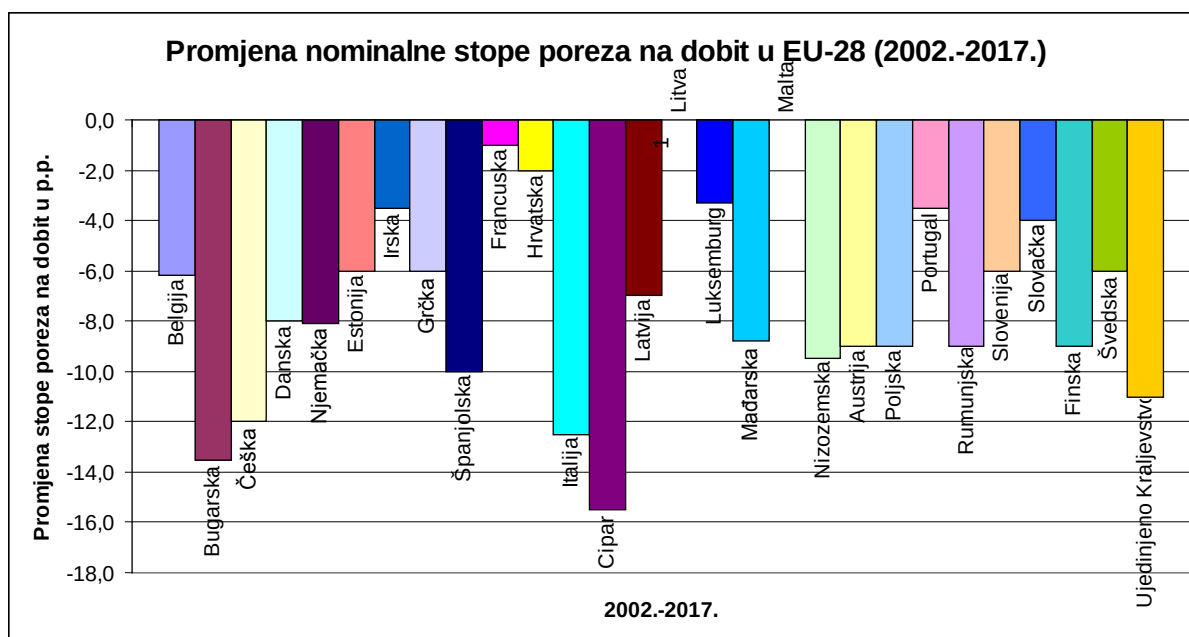
Zemlja članica	Stopa poreza na dobit (%)									Razlika u stopama poreza na dobit u pp. (2002.-2017.)
	2002.	2004.	2006.	2008.	2010.	2012.	2014.	2016.	2017.	
Belgija	40,2	34,0	34,0	34,0	34,0	34,0	34,0	34,0	34,0	-6,2
Bugarska	23,5	19,5	15,0	10,0	10,0	10,0	10,0	10,0	10,0	-13,5
Češka	31,0	28,0	24,0	21,0	19,0	19,0	19,0	19,0	19,0	-12
Danska	30,0	30,0	28,0	25,0	25,0	25,0	24,5	22,0	22,0	-8
Njemačka	38,3	38,3	38,7	30,2	30,2	30,2	30,2	30,2	30,2	-8,1
Estonija	26,0	26,0	23,0	21,0	21,0	21,0	21,0	20,0	20,0	-6
Irska	16,0	12,5	12,5	12,5	12,5	12,5	12,5	12,5	12,5	-3,5
Grčka	35,0	35,0	29,0	35,0	24,0	20,0	26,0	29,0	29,0	-6
Španjolska	35,0	35,0	35,0	30,0	30,0	30,0	30,0	25,0	25,0	-10
Francuska	35,4	35,4	34,4	34,4	34,4	36,1	38,0	34,4	34,4	-1
Hrvatska	20,0	20,0	20,0	20,0	20,0	20,0	20,0	20,0	18,0	-2
Italija	40,3	37,3	37,3	31,4	31,4	31,3	31,3	31,3	27,8	-12,5
Cipar	28,0	10,0	10,0	10,0	10,0	10,0	12,5	12,5	12,5	-15,5
Latvija	22,0	15,0	15,0	15,0	15,0	15,0	15,0	15,0	15,0	-7
Litva	15,0	15,0	19,0	15,0	15,0	15,0	15,0	15,0	15,0	0
Luksemburg	30,4	30,4	29,6	29,6	28,6	28,8	29,2	29,2	27,1	-3,3

Mađarska	19,6	17,6	17,5	21,3	20,6	20,6	20,6	20,6	10,8	-8,8
Malta	35,0	35,0	35,0	35,0	35,0	35,0	35,0	35,0	35,0	0
Nizozemska	34,5	34,5	29,6	25,5	25,5	25,0	25,0	25,0	25,0	-9,5
Austrija	34,0	34,0	25,0	25,0	25,0	25,0	25,0	25,0	25,0	-9
Poljska	28,0	19,0	19,0	19,0	19,0	19,0	19,0	19,0	19,0	-9
Portugal	33,0	27,5	27,5	26,5	29,0	31,5	31,5	29,5	29,5	-3,5
Rumunjska	25,0	25,0	16,0	16,0	16,0	16,0	16,0	16,0	16,0	-9
Slovenija	25,0	25,0	25,0	22,0	20,0	18,0	17,0	17,0	19,0	-6
Slovačka	25,0	19,0	19,0	19,0	19,0	19,0	22,0	22,0	21,0	-4
Finska	29,0	29,0	26,0	26,0	26,0	24,5	20,0	20,0	20,0	-9
Švedska	28,0	28,0	28,0	28,0	26,3	26,3	22,0	22,0	22,0	-6
Ujedinjeno Kraljevstvo	30,0	30,0	30,0	28,0	28,0	24,0	21,0	20,0	19,0	-11
Godišnji prosjek (EU-28)	29,0	26,6	25,1	23,8	23,2	22,9	22,9	22,5	21,9	-7,1

Izvor: Prikaz autora prema podacima raspoloživim na: https://ec.europa.eu/taxation_customs/sites/taxation/files/taxation_trends_report_2017.pdf, [11.05.2018.]

Vidljivo je kako sustavi oporezivanja „novih“ zemalja članica EU (poput Hrvatske, Rumunjske, Bugarske, Slovenije) imaju manje porezno opterećenje od onih u „starim“ zemljama članicama EU (poput Belgije, Francuske, Njemačke, Italije). Također, primjetan je i trend postupnog smanjivanja poreznog opterećenja kroz godine, ali ipak se ne može reći da su „nove“ zemlje članice EU-a agresivnije u smanjivanju svojih poreznih stopa jer su čak i neke od njih povećale porezno opterećenje. Razlog tomu je, djelomično, i želja tih zemalja da smanje svoje deficite.

Graf 2. prikazuje promjenu nominalnih stopa poreza na dobit u svim zemljama članicama EU pojedinačno u razdoblju od 2002. do 2017. godine. U promatranom razdoblju sve zemlje su snizile stopu poreza na dobit, osim Litve (stopa poreza na dobit 15%) i Malte (stopa poreza na dobit 35%) koje su zadržale istu stopu tijekom cijelog razdoblja. Najznačajnije smanjenje napravio je Cipar čija je stopa poreza na dobit smanjenja za 15,5 p.p., odnosno sa 28% u 2002. godini na 12,5% u 2017. godini. Francuska je država sa najmanjim smanjenjem stope poreza na dobit od 1 p.p. u promatranom razdoblju, odnosno sa 35,4% u 2002. godini na 34,4% u 2017. godini.

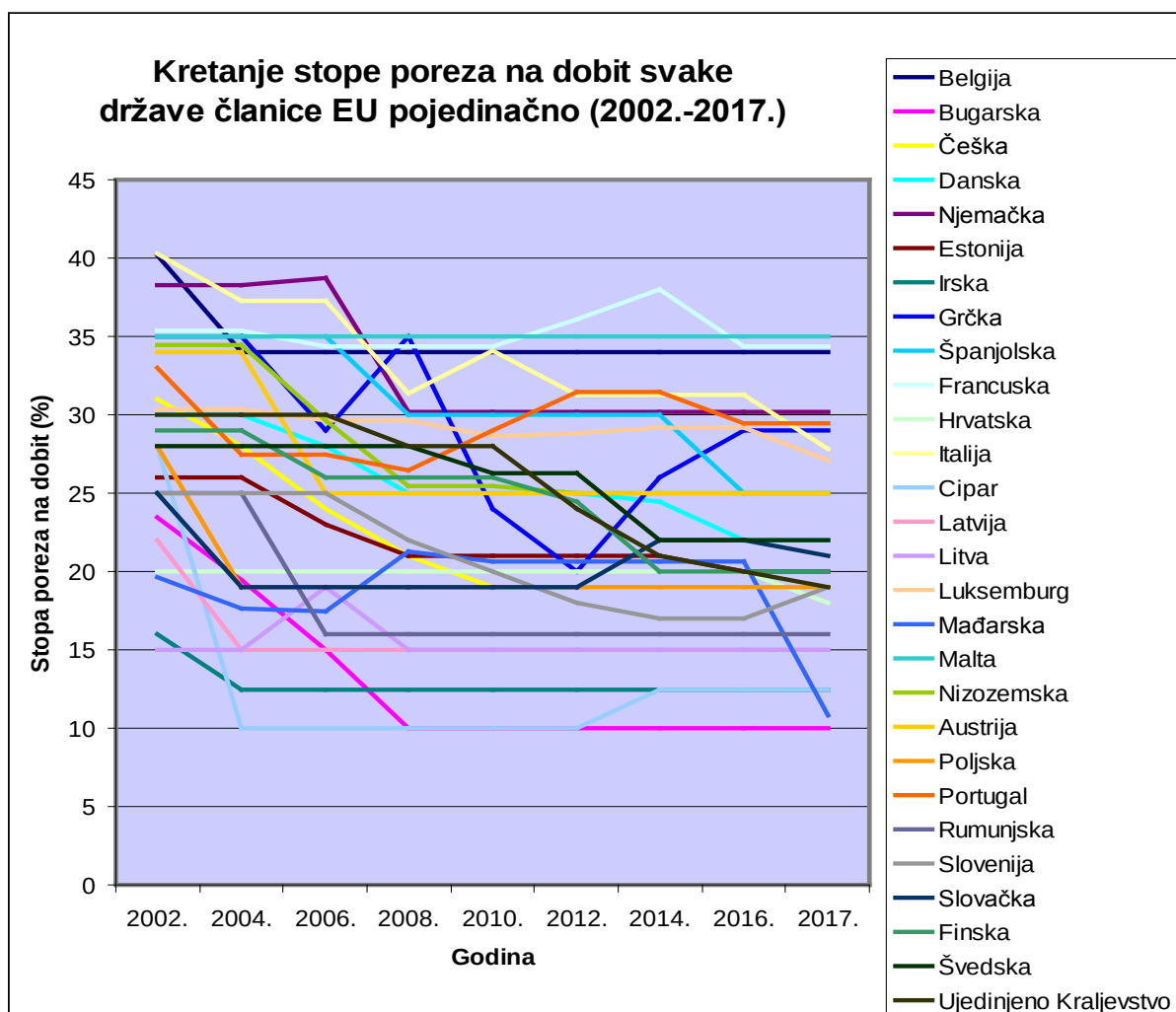


Graf 2. Promjena nominalne stope poreza na dobit u zemljama članicama EU (2002.-2017.)

Izvor: Prikaz autora

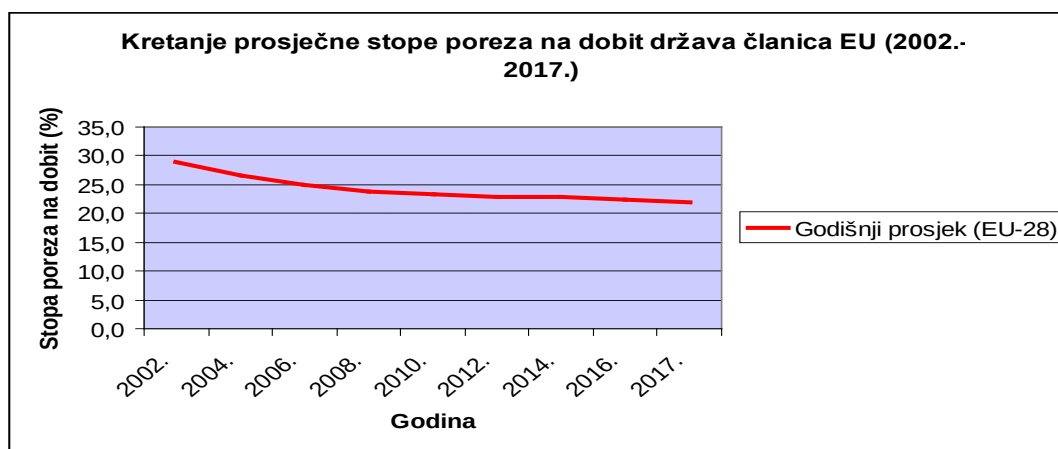
Graf 3. prikazuje kretanje stope poreza na dobit za 28 zemalja članica EU kroz svaku godinu promatranog razdoblja od 2002. do 2017. godine. Vidljivo je značajno odstupanje u visini stopa poreza na dobit između država članica EU-a. Također, vidljiv je trend smanjenja stope poreza na dobit svake zemlje pojedinačno. Može se vidjeti i kako su neke zemlje konstantne u snižavanju stope poreza na dobit (primjerice Italija i Ujedinjeno Kraljevstvo), dok neke zemlje često osciliraju po pitanju stope poreza na dobit, odnosno, prvo je snižavaju, pa povećavaju, pa opet povećavaju (primjerice Grčka).

Graf 4. prikazuje kretanje prosječne stope poreza na dobit svih zemalja članica EU za svaku godinu pojedinačno. Vidljiv je brži trend smanjenja stope poreza na dobit na razini EU od 2002. do 2008. godine kad se prosječna stopa poreza na dobit smanjila sa 29% na 23,8%. U narednim godinama stopa poreza na dobit se konstantno smanjivala, ali usporenim trendom. U 2017. godini prosječna stopa poreza na dobit na razini EU iznosila je 21,9%, a ukupno smanjenje stope poreza na dobit u razdoblju od 2002. do 2017. godine iznosi 7,1%.



Graf 3. Kretanje stope poreza na dobit svake države članice EU pojedinačno (2002.-2017.)

Izvor: Prikaz autora



Graf 4. Kretanje prosječne stope poreza na dobit država članica EU (2002.-2017.)

Izvor: Prikaz autora

5.2. Udio prihoda od poreza u ukupnim državnim prihodima u zemljama EU

Porezni sustav je ukupnost svih poreznih oblika jedne države i čini najvažniji dio fiskalnog sustava. Na temelju fiskalnog suvereniteta svaka država ima pravo da na svom teritoriju uvede i prikuplja poreze i sve ostale varijacije prihoda koje su zasnovane na porezu. Cilj toga je da prikupi novac potreban za financiranje vlastitih potreba i napuni državni proračun. Pri tome treba računati na sposobnost privatnog sektora (poduzeća i stanovništva) da plati sve poreze koje mu nameće država, a da nakon toga može normalno funkcionirati.

Tablica 8. prikazuje ukupne porezne prihode u postotku BDP-a za svaku državu članicu EU pojedinačno u razdoblju od 1995. do 2016. godine. U 2016. godini, porezni prihodi u EU-28 iznosili su 40% BDP-a. Porezni prihodi bili su najveći u Francuskoj, Danskoj i Belgiji, dok su najniži u Irskoj, Rumunjskoj, Bugarskoj i ostalim zemljama slične razvijenosti kao navedene. Vidljivo je da u svim državama članicama EU-a porezni prihodi imaju veliki udio u BDP-u.

Tablica 8. Ukupni porezni prihodi u postotku BDP-a (1995.-2016.)

Država članica	Ukupni porezni prihodi (% u BDP-u)					
	1995.	2000.	2005.	2010.	2015.	2016.
Belgija	45,0	46,0	46,0	45,0	48,0	47,0
Bugarska	28,0	31,0	30,0	26,0	29,0	29,0
Češka	35,0	33,0	34,0	33,0	34,0	35,0
Danska	48,0	49,0	49,0	46,0	47,0	47,0
Njemačka	40,0	42,0	29,0	38,0	40,0	40,0
Estonija	36,0	31,0	30,0	33,0	34,0	35,0
Irska	34,0	32,0	31,0	28,0	24,0	24,0
Grčka	30,0	35,0	33,0	34,0	40,0	42,0
Španjolska	32,0	34,0	36,0	32,0	35,0	34,0
Francuska	43,0	45,0	44,0	44,0	48,0	48,0
Hrvatska	-	-	36,0	36,0	37,0	38,0
Italija	40,0	40,0	39,0	42,0	43,0	43,0
Cipar	25,0	27,0	31,0	32,0	33,0	34,0
Latvija	31,0	29,0	28,0	29,0	31,0	32,0
Litva	28,0	31,0	29,0	29,0	29,0	30,0
Luksemburg	37,0	39,0	39,0	39,0	38,0	40,0
Mađarska	40,0	39,0	37,0	37,0	39,0	39,0
Malta	28,0	28,0	33,0	33,0	33,0	34,0
Nizozemska	39,0	38,0	36,0	37,0	38,0	39,0
Austrija	43,0	44,0	42,0	42,0	44,0	43,0
Poljska	38,0	34,0	34,0	32,0	33,0	34,0
Portugal	32,0	34,0	34,0	34,0	37,0	37,0
Rumunjska	28,0	30,0	28,0	27,0	28,0	26,0
Slovenija	39,0	37,0	38,0	37,0	37,0	37,0

Slovačka	40,0	34,0	31,0	28,0	32,0	32,0
Finska	45,0	46,0	42,0	41,0	44,0	44,0
Švedska	47,0	49,0	47,0	44,0	44,0	45,0
Ujedinjeno Kraljevstvo	31,0	34,0	35,0	35,0	34,0	35,0
EU-28	-	-	39,0	38,0	40,0	40,0

Izvor: Prikaz autora prema podacima raspoloživim na: [http://ec.europa.eu/eurostat/statistics-explained/index.php?title=File:Total_tax_revenue_by_country_1995-2016_\(%25_of_GDP\).png](http://ec.europa.eu/eurostat/statistics-explained/index.php?title=File:Total_tax_revenue_by_country_1995-2016_(%25_of_GDP).png), [12.05.2018.]

Slika 4. prikazuje ukupne prihode od poreza i socijalnih doprinosa u zemljama članicama Europske unije u postotku od BDP-a u razdoblju od 1995. do 2016. godine. Vidljive su česte oscilacije prihoda od poreza kroz godine. Tako je do 1999. godine prisutan porast prihoda od poreza u zemljama EU, nakon čega se ubrzano smanjuje do 2004. godine. Nakon tog razdoblja ponovo raste, pa pada, te se od 2010. godine konstantno povećava. 2016. godine prihodi od poreza čine oko 41% BDP-a u EU-28.

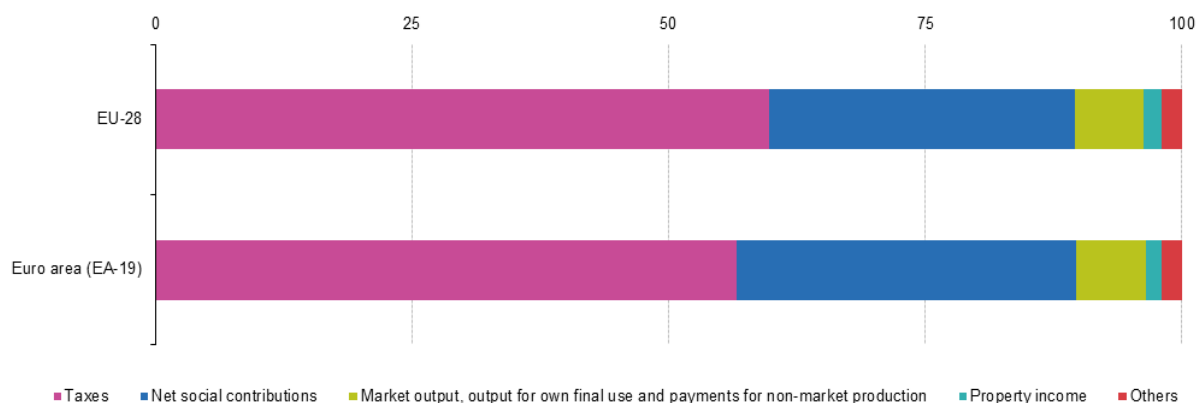


Slika 4. Ukupni prihodi od poreza i socijalnih doprinosa u EU-28 u % od BDP-a (1995.-2016.)

Izvor: Eurostat, http://ec.europa.eu/eurostat/statistics-explained/index.php?title=File:Total_revenue_from_taxes_and_social_contributions_EU-28_and_EA-19_%25_of_GDP_1995-2016.png, [12.05.2018.]

Slika 5. prikazuje sastav ukupnih prihoda država članica Europske unije za 2017. godinu. Svih 28 zemalja je prikazano kao cjelina, a ne svaka zasebno. Može se vidjeti da na razini EU-28 više od 50% ukupnih državnih prihoda upravo se odnosi na poreze. U 2017. godini, prihodi od poreza čine 59,8% od ukupnih prihoda u EU-28. Budući da u većini država prihodi od poreza čine više od pola ukupnih državnih prihoda njima se, stoga, pridonosi posebna pozornost.

Composition of total revenue, 2017 (*)
(% of total revenue)



(*) Data extracted on 23.04.2018.
Source: Eurostat (online data code: gov_10a_main)

eurostat

Slika 5. Sastav ukupnih prihoda država članica EU-28 za 2017. godinu

Izvor: Eurostat, [http://ec.europa.eu/eurostat/statistics-explained/index.php?title=File:Composition_of_total_revenue_2017_\(%C2%B9\)_\(%25_of_total_revenue\).png](http://ec.europa.eu/eurostat/statistics-explained/index.php?title=File:Composition_of_total_revenue_2017_(%C2%B9)_(%25_of_total_revenue).png), [12.05.2018.]

Tablica 9 prikazuje udio direktnih poreza (porez na dohodak, porez na dobit i ostali) u ukupnom BDP-u zemalja članica EU u razdoblju od 2003. do 2015. godine. Može se uočiti kako države sa većom stopom poreza na dobit posljedično imaju i veće prihode od poreza na dobit. Primjer je Malta koja prihodima od poreza na dobit (stopa poreza na dobit 35%) u 2015. godini ostvaruje 6,7% ukupnog BDP-a. U 2015. godini Slovenija zauzima posljednje 28. mjesto jer prihodi od poreza na dobit čine tek 1,5% BDP-a (stopa poreza na dobit 17%). Hrvatska je na 23. mjestu sa 1,9% ukupnog BDP-a (stopa poreza na dobit 20%).

Tablica 9. Udio direktnih poreza u BDP-u u zemljama članicama EU (2003.-2015.)

Zemlja članica	Vrsta poreza	Vremensko razdoblje					Rang 2015.
		2003.	2006.	2009.	2012.	2015.	
Austrija	Porez na dohodak	10,3	9,6	9,8	10	10,9	6
	Porez na dobit	2,3	2,2	1,8	2,1	2,3	17
	Ostalo	1,1	1,1	1,1	1,1	1,2	8
Belgija	Porez na dohodak	12,6	11,9	12	12,5	12,6	4
	Porez na dobit	2,8	3,5	2,3	3	3,4	6
	Ostalo	1,3	1,4	1,4	1,6	1,6	4
Bugarska	Porez na dohodak	3,1	2,5	2,8	2,8	3,1	27
	Porez na dobit	2,7	2	2,4	1,7	2,1	20

	Ostalo	0,3	0,5	0,3	0,4	0,4	21
Hrvatska	Porez na dohodak	3,6	3,6	3,9	3,7	3,6	25
	Porez na dobit	1,9	2,8	2,6	2	1,9	23
	Ostalo	0,4	0,4	0,7	0,4	0,5	19
Cipar	Porez na dohodak	3,7	3,8	3,3	3,5	2,7	28
	Porez na dobit	3,9	4,9	5,9	5,7	5,9	2
	Ostalo	0,5	0,4	0,4	0,5	1,1	9
Češka	Porez na dohodak	4,5	3,9	3,5	3,6	3,6	24
	Porez na dobit	4,2	4,4	3,4	3,1	3,4	5
	Ostalo	0,1	0,1	0,1	0,3	0,2	26
Danska	Porez na dohodak	24,4	24	25	25,2	26,5	1
	Porez na dobit	2,8	3,7	1,9	2,6	2,6	12
	Ostalo	1,4	1,3	1,6	1,5	1,6	5
Estonija	Porez na dohodak	6,5	5,5	5,6	5,2	5,8	17
	Porez na dobit	1,6	1,5	1,8	1,4	2,1	21
	Ostalo	0	0	0	0	0	28
Finska	Porez na dohodak	13,1	12,8	12,7	12,5	13,3	3
	Porez na dobit	3,3	3,3	1,9	2,1	2,2	18
	Ostalo	0,9	1,1	1,1	1,2	1,5	6
Francuska	Porez na dohodak	7,9	7,8	7,8	8,5	8,8	10
	Porez na dobit	2,1	3	1,8	2,7	2,6	11
	Ostalo	1,2	1,3	1,3	1,6	1,7	3
Njemačka	Porez na dohodak	8,4	8	8,9	8,6	9,1	9
	Porez na dobit	1,7	2,8	1,9	2,5	2,4	15
	Ostalo	0,5	0,7	0,6	0,6	1	10
Grčka	Porez na dohodak	4,1	4,3	4,4	6,9	5,4	18
	Porez na dobit	2,7	2,5	2,5	1,1	2,2	19
	Ostalo	1,5	1,5	1,8	2,9	1,9	2
Mađarska	Porez na dohodak	6,9	6,6	7,2	5,3	5	20
	Porez na dobit	2,2	2,3	2,1	1,3	1,7	25
	Ostalo	0,3	0,3	0,4	0,3	0,4	23
Irska	Porez na dohodak	8,5	9,5	8,9	9,6	7,7	12
	Porez na dobit	3,6	3,8	2,3	2,3	2,7	10
	Ostalo	0,5	0,6	0,7	1	0,7	15
Italija	Porez na dohodak	10,1	10,5	11,3	11,9	12,2	5
	Porez na dobit	2,2	2,8	2,4	2,3	2	22
	Ostalo	1,8	0,5	1,3	0,7	0,6	17
Latvija	Porez na dohodak	5,5	5,6	5,4	5,8	5,9	16
	Porez na dobit	1,4	2,1	1,6	1,6	1,6	26
	Ostalo	0,2	0,2	0,1	0,3	0,3	25
Litva	Porez na dohodak	6,5	6,8	4,1	3,5	3,9	22
	Porez na dobit	1,4	2,8	1,8	1,3	1,5	27
	Ostalo	0	0	0,1	0	0,1	27
Luksemburg	Porez na dohodak	6,5	7,6	8	8,4	9,2	7
	Porez na dobit	7,3	5	5,7	5,1	4,5	3
	Ostalo	0,9	0,7	0,9	0,9	1	11
Malta	Porez na dohodak	6	6,7	6,4	6,6	6,8	15
	Porez na dobit	4,1	4,1	5,9	5,8	6,7	1
	Ostalo	1,1	0,8	0,9	0,8	0,8	13
Nizozemska	Porez na dohodak	6,2	6,4	7,8	7	7,7	11
	Porez na dobit	2,9	3,4	2,2	2,1	2,7	9
	Ostalo	1,3	1,2	1,3	1,3	1,4	7

Poljska	Porez na dohodak	4,1	4,6	4,5	4,5	4,7	21
	Porez na dobit	1,8	2,4	2,2	2,1	1,8	24
	Ostalo	0,4	0,4	0,4	0,4	0,4	20
Portugal	Porez na dohodak	5,1	5,1	5,5	5,8	7,3	17
	Porez na dobit	2,7	2,8	2,7	2,7	3,1	7
	Ostalo	0,5	0,4	0,4	0,6	0,4	22
Rumunjska	Porez na dohodak	2,8	2,8	3,4	3,4	3,7	23
	Porez na dobit	2,8	2,8	2,4	1,9	2,3	16
	Ostalo	0,3	0,3	0,4	0,5	0,6	16
Slovačka	Porez na dohodak	3,1	2,9	2,8	2,9	3,1	26
	Porez na dobit	2,7	2,8	2,5	2,4	3,7	4
	Ostalo	1,1	0,6	0,6	0,5	0,5	18
Slovenija	Porez na dohodak	5,6	5,6	5,7	5,7	5,1	19
	Porez na dobit	1,7	2,9	1,8	1,2	1,5	28
	Ostalo	0,5	0,4	0,6	0,7	0,7	14
Španjolska	Porez na dohodak	6,3	7	6,8	7,6	7,4	13
	Porez na dobit	3,01	4,2	2,4	2,3	2,4	14
	Ostalo	0,8	0,9	0,6	0,7	1	12
Švedska	Porez na dohodak	16,6	17,2	15,5	14,6	15,1	2
	Porez na dobit	2,1	3,4	2,7	2,5	3	8
	Ostalo	0,5	0,5	0,4	0,3	0,3	24
Ujedinjeno Kraljevstvo	Porez na dohodak	9,3	9,9	10	9,2	9,2	8
	Porez na dobit	2,5	3,6	2,6	2,7	2,5	13
	Ostalo	2,3	2,4	2,6	2,5	2,5	1

Izvor: Prikaz autora prema podacima raspoloživim na: https://ec.europa.eu/taxation_customs/sites/taxation/files/taxation_trends_report_2017.pdf, [12.05.2015.]

5.3. Najznačajniji rezultati provedene analize

Proces harmonizacije poreznog sustava tek hvata svoj zamah, jer svaka pojedina zemlja članica teži tome da svoje porezne sustave formira na temelju određenih prednosti koje posjeduje, kao što su veći dohodci u zemlji, više prirodnih resursa, visoka potrošnja, jer na temelju njih mogu prikupiti veće količine prihoda za podmirenje javnih obveza. Zbog toga su porezi osnovni i najvažniji izvor prihoda svake države. Članice Europske unije najviše djeluju na izravne poreze (porez na dohodak, porez na dobit i ostali) jer su oni u potpunosti pod njihovom kontrolom i u manje razvijenim zemljama predstavljaju najvažnije državne prinose zbog lakoće njihovog prikupljanja kao i velikih stopa koje nameću.

Postoje brojna ograničenja koja se postavljaju pred zemlje članice kao što su sama razvijenost pojedine zemlje, njena povijest i slično. Razvijenije zemlje (poput Švedske, Danske) mogu se lakše prilagoditi zahtjevima EU jer je njihov standard puno veći od standarda slabije razvijenih zemalja (poput Rumunjske, Slovenije, Hrvatske). Takve zemlje mogu podnijeti

veće porezno opterećenje što u konačnici dovodi do većih državnih prihoda, a samim time i uspješnije zemlje u cijelosti. Upravo harmonizacijom poreznih propisa žele se ukloniti razlike između zemalja i stvoriti jednaki uvjeti i samim time pravednije tržišno natjecanje među zemljama. Međutim, dokle god mjerodavna tijela EU propisuju samo minimalne uvjete vezane za porezne propise, a ostale uvjete određuju same države članice EU, harmonizaciju će biti teško postići.

Može se postaviti i pitanje: „Zbog čega je cilj Europske unije harmonizacija poreznih propisa?“ Neki smatraju da je to samo želja za političkom moći te kao razlog takvog razmišljanja navode primjer da Sjedinjene Američke Države savršeno funkcioniraju iako nemaju ujednačene i usporedive porezne sustave. Mišljenja oko toga su podijeljena, neki podržavaju težnju ka harmonizaciji poreznih propisa, a drugi misle da je ona potpuno nepotrebna jer se i bez nje mogu ostvariti postavljeni ciljevi, pa je to upravo tema čestih rasprava.

Porezni propisi bi trebali predstavljati gospodarsku sliku zemlje, a ne političku samovolju vladajuće stranke. Stimulirajućim poreznim propisima trebali bi se spriječiti odljevi u područje „sive ekonomije“ te bi trebali omogućiti slobodno kretanje kapitala, ali i bolju konkurentnost hrvatskih gospodarskih subjekata. Oporezivanje je ključno u radu EU na izgradnji snažnijeg, konkurentnijeg i pravednijeg gospodarstva. Zato je EU potreban porezni sustav koji će biti prilagođen njenom unutarnjem tržištu kojim se podržavaju gospodarski rast i konkurentnost, privlače ulaganja, otvaraju nova radna mjesta, potiču inovacije i slično. Oporezivanje bi svim poduzećima trebalo osigurati jednake uvjete, pravnu sigurnost i minimalne prepreke pri pregograničnom poslovanju.

Porez na dobit vrlo je važan porezni oblik u EU. Smjernice o zajedničkoj osnovici poreza na dobit (CCCTB) predviđene su zbog pružanja odgovora na potrebu povećanja rasta i stvaranja radnih mjesta na unutarnjem tržištu, kao i zbog suzbijanja praksi agresivnog poreznog planiranja. Ti ciljevi su usmjereni na rješavanje problema izvan okvira pojedine države članice te je potreban zajednički pristup. Dakle, sve mjere bi mogle postići željene rezultate samo kada bi se pravila primjenjivala na ujednačen način diljem unutarnjeg tržišta. U suprotnom, oporezivanje dobiti poduzeća ostalo bi fragmentirano, čime se omogućuje razvoj fiskalnih prepreka i praksi nepoštenog natjecanja u području oporezivanja.

6. ZAKLJUČAK

Financijski rezultat poslovanja jest razlika između ukupnih prihoda i ukupnih rashoda, a predstavlja dobit, odnosno gubitak prije poreza te je najvažnije mjerilo (ne)uspješnosti poduzetičke aktivnosti s obzirom na to da odražava je li tržište priznalo ili nije znanja, vještine i sposobnosti poduzetnika. Utvrđivanje financijskog rezultata poslovanja je vrlo složen proces, a na poduzećima, odnosno njihovim menadžerima koji su zaduženi za sastavljanje financijskih izvještaja, stoji izuzetno velika odgovornost. U uvjetima suvremenog tržišnog gospodarstva, u kojemu se poslovanje odvija s puno rizika i neizvjesnosti, te poštivanju zakonske regulative koja je podložna čestim promjenama, poduzetnička znanja i vještine kojima moraju raspolagati sastoje se od brojnih nepoznanica i varijabli koja nadilaze samo ekonomska ili financijska znanja.

Oporezivanje je ključno u radu Europske unije na izgradnji snažnijeg, konkurentnijeg i pravednijeg gospodarstva s jasnom socijalnom dimenzijom. EU je potreban porezni sustav prilagođen njezinom unutarnjem tržištu kojim se podržavaju gospodarski rast i konkurentnost, privlače ulaganja, pomaže otvarati nova radna mjesta, potiču inovacije i podupire europski socijalni model. Oporezivanje bi trebalo svim poduzećima osigurati jednake uvjete, pravnu sigurnost i minimalne prepreke pri prekograničnom poslovanju.

Porezni sustav najjednostavnije rečeno je ukupnost svih poreza i poreznih oblika koji djeluju u pojedinoj zemlji. Porezni sustav je institucionalni oblik svake države pa tako ne postoje dvije države s identičnim poreznim sustavom. U EU se teži poreznoj harmonizaciji kako bi se izbjegle nacionalne porezne mjere koje mogu negativno utjecati na funkcioniranje zajedničkog tržišta. Ipak, svaka država i dalje ima pravo zadržati vlastiti porezni sustav ili uvesti neke nove porezne oblike, ali oni moraju biti u skladu s odlukama tijela EU.

Zakon o porezu na dobit definira poreznu osnovicu poreza na dobit, koja predstavlja dobit utvrđenu prema računovodstvenim propisima kao razliku prihoda i rashoda prije obračuna poreza na dobit, uvećanu i umanjenu prema odredbama Zakona o porezu na dobit. Slijedi da poslovni rezultat iskazan u računovodstvu nije osnovica poreza na dobit. Razlog tome je različito priznavanje troškova i prihoda prema računovodstvenim i poreznim propisima.

Porez na dobit je jedan od najvažnijih poreznih oblika u EU. Međutim, istraživanje je pokazalo kako porez na dobit u Hrvatskoj nema toliku važnost i izdašnost, odnosno kako porez na dobit nije glavni izvor državnih prihoda, kao što je to slučaj u pojedinim zemljama EU. Pokazalo se kako Hrvatska ima stopu poreza na dobit manju od prosjeka EU, a samim time i manje prihode od poreza na dobit u odnosu na prosjek zemalja članica EU. Manjim državnim prihodima doprinosi i uvođenje različitih poreznih izdataka (olakšice, poticaji i oslobođenja). Također, porezni izdaci poskupljuju i poreznu administraciju. Brojne zemlje EU uvode različite porezne izdatke zanemarujući njihovu negativnu stranu. Može se zaključiti kako su zemlje s velikim poreznim opterećenjem razvijenije i time uspješnije od onih zemalja s manjim poreznim opterećenjem.

Zbog potrebe povećanja rasta i stvaranja radnih mjesta na unutarnjem tržištu, kao i zbog praksi agresivnog poreznog planiranja, Europska komisija donijela je prijedlog Smjernica o zajedničkoj osnovici poreza na dobit. Navedeni ciljevi prvenstveno su usmjereni na rješavanje problema izvan okvira pojedine zemlje članice pa je stoga po prirodi potreban zajednički pristup. Činjenica je da bi bilo koje mjere mogle postići rezultate samo kada bi se pravila primjenjivala na ujednačen način na unutarnjem tržištu. Tako bi se mogle ukloniti razlike među zemljama EU, budući da bi sve zemlje imale jednake uvjete te bi bilo jednostavnije utvrditi koja zemlja je stvarno uspješnija od druge.

Europskoj uniji je potreban sustav poreza na dobit osmišljen za potporu konkurentnijoj, inovativnijoj i gospodarski stabilnijoj EU. Smjernice o zajedničkoj osnovici poreza na dobit omogućiti će poduzećima stabilna i predvidljiva pravila, jednake uvjete te smanjenje troškova administracije, zbog čega bi EU trebala postati vrlo privlačno tržište za ulaganja.

LITERATURA

1. Abramović, K., Mrša, J. (2008.): Primjena Hrvatskih standarda financijskog izvještavanja – s poreznim propisima, Ekonomski fakultet Split
2. Anić Antić, P., Idžojić, I. (2009.): Privremene razlike i učinci na tekuću i buduću poreznu obvezu, [Internet], raspoloživo na: http://www.ripup.hr/newDesign/files/anouncements/seminari/2009-03-12/Privremene_razlike.pdf, [08.05.2018.]
3. Burza, [Internet], raspoloživo na: <https://burza.com.hr/portal/razlike-izmedju-racunovodstvene-i-porezno-utvrdjene-dobiti-ili-gubitka-razdoblja/11718>, [08.05.2018.]
4. Europska unija, [Internet], raspoloživo na: <https://europa.eu/european-union/>, [10.05.2018.]
5. Eurostat, [Internet], raspoloživo na: http://ec.europa.eu/eurostat/statistics-explained/index.php?title=Tax_revenue_statistics, [12.05.2018.]
6. Financijski klub, [Internet], raspoloživo na: <http://finance.hr/povijest-poreza-na-dohodak-u-rh/>, [08.05.2018.]
7. Klikovac, A. (2009.): Financijsko izvještavanje u Europskoj uniji, Mate d.o.o., Zagreb
8. KPMG, [Internet], raspoloživo na: <https://home.kpmg.com/xx/en/home/services/tax/tax-tools-and-resources/tax-rates-online/corporate-tax-rates-table.html>, [10.05.2018.]
9. Ministarstvo financija: Državni proračun i financijski planovi izvanproračunskih korisnika za 2017. i projekcije za 2018. i 2019., [Internet], raspoloživo na: https://vlada.gov.hr/UserDocsImages/Sjednice/2016/10%20sjednica%2014%20Vlade%20RH/Prezentacija_Dr%C5%BEavni%20prora%C4%8Dun%202017..pdf, [10.05.2018.]
10. Ministarstvo financija, Porezna uprava, [Internet], raspoloživo na: https://www.porezna-uprava.hr/HR_publicacije/Lists/mislenje33/Display.aspx?id=19597, [09.05.2018.]
11. Ministarstvo financija: Proračun, [Internet], raspoloživo na: <http://www.mfin.hr/hr/proracun>, [10.05.2018.]
12. Narodne Novine: Međunarodni računovodstveni standardi, Narodne Novine d.d., Zagreb, br. 140

13. Narodne Novine: Zakon o brdsko-planinskim područjima, Narodne Novine d.d., Zagreb, br.12/02, 32/02, 117/03, 42/05, 90/05, 80/08, 148/13, 147/14
14. Narodne Novine: Zakon o državnoj potpori za obrazovanje i izobrazbu, Narodne Novine d.d., Zagreb, br.109/07, 134/07, 152/08, 14/14
15. Narodne Novine: Zakon o obnovi i razvoju Grada Vukovara, Narodne Novine d.d., Zagreb, br. 44/01, 90/05, 80/08, 38/09, 148/13
16. Narodne Novine: Zakon o područjima posebne državne skrbi, Narodne Novine d.d., Zagreb, br. 86/08, 57/11, 51/13, 148/13, 76/14, 147/14, 18/15
17. Narodne Novine: Zakon o porezu na dobit, Narodne Novine d.d., Zagreb, br. 177/04, 90/05, 57/06, 146/08, 80/10, 22/12, 148/13, 143/14, 50/16, 115/16
18. Narodne Novine: Zakon o poticanju ulaganja, Narodne Novine d.d., Zagreb, br. 102/15
19. Narodne Novine: Zakon o računovodstvu, Narodne Novine d.d., Zagreb, br. 78/15, 134/15, 120/16
20. Narodne Novine: Zakon o slobodnim zonama, Narodne Novine d.d., Zagreb, br. 44/96, 92/05, 85/08, 148/13
21. Narodne Novine: Zakon o znanstvenoj djelatnosti i visokom obrazovanju, Narodne Novine d.d., Zagreb, br. 123/03, 198/03, 105/04, 174/04, 02/07, 46/07, 45/09, 63/11, 94/13, 139/13, 101/14, 60/15, 131/17
22. Odbor za standarde financijskog izvještavanja, [Internet], raspoloživo na: <http://www.osfi.hr/> , [08.05.2018.]
23. Publikacije EU-a, [Internet], raspoloživo na: <https://publications.europa.eu/hr/publication-detail/-/publication/b075f231-bd9b-4e10-b4a3-7f248360c5ae> , [10.05.2018.]
24. Službeni list Europske unije (2008.), [Internet], raspoloživo na: <http://eur-lex.europa.eu/legal-content/HR/TXT/PDF/?uri=CELEX:32008R1126&rid=13> , [08.05.2018.]
25. Tadijančević, S.: Promjene u zakonodavnom okviru računovodstva u EU i RH, [Internet], raspoloživo na: http://www.revizorska-komora.hr/pdf/Strucno%20savjetovanje_2012/1_Promjene%20u%20zakonodavnom%20okviru%20racunovodstva%20u%20EU%20i%20RH.pdf , [10.05.2018.]
26. Taxation Trends in the European Union (2017.), [Internet], raspoloživo na: https://ec.europa.eu/taxation_customs/sites/taxation/files/taxation_trends_report_2017.pdf , [11.05.2018.]

27. Uljanić Škreblin, I. (2016.): Dvije nove direktive u području oporezivanja, [Internet],
raspoloživo na: <http://www.ijf.hr/upload/files/file/PV/2016/7/uljanic.pdf> ,
[12.05.2018.]
28. Žager, K., Smrekar, N., Oluić, A. (2009.): Računovodstvo malih i srednjih poduzeća,
Mikrorad d.o.o., Zagreb

PRILOZI

Tablica 1. Obvezni godišnji financijski izvještaji prema veličini poduzetnika.....	8
Tablica 2. Struktura Hrvatskih standarda financijskog izvještavanja	11
Tablica 3. Struktura MSFI nakon pristupanja RH u EU	14
Tablica 4. Prihodi državnog proračuna za 2017. i 2018. godinu.....	42
Tablica 5. Primjena MSFI u zemljama Europske unije	48
Tablica 6. Stope poreza na dobit u zemljama Europske unije (od najviše prema najnižoj) za 2018. godinu.....	52
Tablica 7. Stope poreza na dobit država članica EU od 2002. do 2017. godine.....	58
Tablica 8. Ukupni porezni prihodi u postotku BDP-a (1995.-2016.).....	62
Tablica 9. Udio direktnih poreza u BDP-u u zemljama članicama EU (2003.-2015.).....	64
Slika 1. Nepostojanje privremene razlike.....	13
Slika 2. Postojanje privremene razlike	13
Slika 3. Prihodi državnog proračuna zemalja EU za 2017. godinu.....	51
Slika 4. Ukupni prihodi od poreza i socijalnih doprinosa u EU-28 u % od BDP-a (1995.-2016.).....	63
Slika 5. Sastav ukupnih prihoda država članica EU-28 za 2017. godinu.....	64
Graf 1. Udio prihoda od poreza na dobit u državnom proračunu za 2018. godinu.....	44
Graf 2. Promjena nominalne stope poreza na dobit u zemljama članicama EU (2002.-2017.)	60
Graf 3. Kretanje stope poreza na dobit svake države članice EU pojedinačno (2002.-2017.).	61
Graf 4. Kretanje prosječne stope poreza na dobit država članica EU (2002.-2017.)	61

SAŽETAK/SUMMARY

Financijski rezultat poslovanja jest razlika između ukupnih prihoda i ukupnih rashoda, a predstavlja dobit, odnosno gubitak prije poreza te je najvažnije mjerilo uspješnosti poduzeća. Međutim taj poslovni rezultat nije osnovica poreza na dobit nego se on uvećava i umanjuje prema odredbama Zakona o porezu na dobit. Porezni sustav je ukupnost svih poreza i poreznih oblika koji djeluju u pojedinoj zemlji. EU teži poreznoj harmonizaciji kako bi se izbjegle nacionalne porezne mjere koje mogu negativno utjecati na funkcioniranje zajedničkog tržišta. Ipak, svaka zemlja i dalje ima pravo zadržavati vlastiti porezni sustav. Porez na dobit je jedan od najvažnijih poreznih oblika u EU. Europska komisija donijela je prijedlog Smjernica o zajedničkoj osnovici poreza na dobit. U Hrvatskoj porez na dobit nema toliku važnost i izdašnost kao što je to slučaj u pojedinim zemljama EU. Također, Hrvatska ima stopu poreza na dobit manju od prosjeka EU te time i manje prihode od poreza na dobit u odnosu na prosjek zemalja članica EU. Kada se govori o posebnosti odnosa računovodstvenih i poreznih propisa pojedinih zemalja EU, prvenstveno se misli na različitosti financijskog izvještavanja u računovodstvu i u porezne svrhe. U nekim zemljama EU porezni propisi su povijesno detaljniji od računovodstvenih što dozvoljava poreznim propisima da dominiraju. Takav slučaj je i s Hrvatskom, u kojoj se financijski izvještaji sastavljaju prema računovodstvenim, ali pod značajnim utjecajem poreznih propisa. Zaključno, prihvaćanjem Smjernica o zajedničkoj osnovici poreza na dobit osigurala bi se jasnija pravila, jednaki uvjeti, manji troškovi porezne administracije te bi to rezultiralo da tržište EU postane tržište koje je vrlo privlačno za ulaganje, a to je cilj EU.

The financial result of a business is the differences between total revenue and total expense, and represents profit or loss before tax. It is the most important measure of company success. However, this business result is not the profit tax base but is increased and decreased according to the provisions of the Profit Tax Act. The tax system is the totality of all taxes and tax forms that operate in a particular company. The EU strives for tax harmonization to avoid national tax measures that may negatively affect the functioning of the common market. Nevertheless, each country still has the right to retain its own tax system. Profit tax is one of the most important taxes in the EU. The European Commission has adopted a proposal for a Common Consolidated Corporate Tax Base (CCCTB). In Croatia, profit tax doesn't have such importance and abundance as it does in some EU countries. Also, Croatia has a profit tax rate lower than the EU average, and lower income tax revenues than the average of EU member

states. When we talk about the specificity of the relationship between accounting and tax regulations of individual EU countries, it is primarily thought of the differences in financial reporting in accounting and tax purpose. In some EU countries tax regulations are historically more detailed than accounting regulations, which allows tax regulations to dominate. Such a case of Croatia, where financial statements are compiled according to accounting regulations but under significant influences of tax regulations. Ultimately, accepting the CCCTB would provide clearer rules, equal conditions, lower tax administration costs, which would result that the EU market becomes very attractive for investment, which is the EU goal.