# Međunarodno oporezivanje

**Blažević, Irena**

**Undergraduate thesis / Završni rad**

**2017**

*Degree Grantor / Ustanova koja je dodijelila akademski / stručni stupanj:* **RRiF College of Financial Management / RRiF Visoka škola za financijski menadžment**

*Permanent link / Trajna poveznica:* https://urn.nsk.hr/urn:nbn:hr:198:381720

*Rights / Prava:* In copyright / Zaštićeno autorskim pravom.

*Download date / Datum preuzimanja:* **2024-03-29**

*Repository / Repozitorij:*

Repository of Final Examination Papers University of Applied Sciences RRiF - Final Examination Papers and Diploma Papers

**RRiF VISOKA ŠKOLA ZA FINANCIJSKI MENADŽMENT**

**PREDDIPLOMSKI STRUČNI STUDIJ RAČUNOVODSTVO I FINANCIJE**

**Irena Blažević**

**ZAVRŠNI RAD**

# MEĐUNARODNO OPOREZIVANJE

**Zagreb, 2017.**

**RRiF VISOKA ŠKOLA ZA FINANCIJSKI MENADŽMENT**

PREDDIPLOMSKI STRUČNI STUDIJ RAČUNOVODSTVO I FINANCIJE

ZAVRŠNI RAD

# MEĐUNARODNO OPOREZIVANJE

Ime i prezime studenta: Irena Blažević

Matični broj studenta: 355/12-1

Mentor: dr.sc. Tamara Cirkveni Filipović, prof.vis.šk.

Zagreb, 2017.

**NASLOV:** Međunarodno oporezivanje

**SAŽETAK:** Pojavom multinacionalnih kompanija, međunarodnog protoka ljudi, roba, usluga i kapitala, pojavljuje se i potreba usklađenja međunarodnog oporezivanja. S obzirom na kompleksnost poreznih sustava pojedinih država, osobito poreza na dobit, poreza na dobit po odbitku i poreza na dodanu vrijednost, svaka od njih tim sustavima utječe na konkurentnost na globalnom tržištu, privlačenje stranih investicija ali i postaje odgovorna za pravednije, poštenije oporezivanje.

Korporativno oporezivanje ima značajan efekt na neto dobit kompanije kada se ista dobit oporezuje u različitim zemljama, osobito u zemljama koje financijske izvještaje sastavljaju prema *običajnom pravu*, odnosno imaju razdvojeno izvještavanje financijskog računovodstva od poreznog. U multinacionalnim kompanijama kod donošenja strateških odluka oporezivanje ima vrlo važnu ulogu.

***Ključne riječi:*** *međunarodno oporezivanje, porez na dobit, porez po odbitku, porez na dodanu vrijednost, ugovori o izbjegavanju dvostrukog oporezivanja, oporezivanje u EU.*

**TITLE:** International taxation

**SUMMARY:** With the emergence of multinational companies, the international flow of people, goods, services and capital, there is a need to adjust international taxation. Regarding to (non) complexity of individual country tax systems, especially income tax, withholding tax and value added tax, each of these systems have affects in competitiveness on the global market, attracting foreign investment, but also becomes responsible for fairer, more honest taxation.

Corporate taxation has a significant effect on the company's net profits when the same profits are taxed in different countries, especially in countries where the financial reporting is according to common law, apropos, they have a separate reporting financial accounting from the tax purposes.

Taxation have a very important row in makeing strategic decisions by multinational companies.

***Key words:*** *International taxation, profit tax, withholding tax, value added tax, double taxation agreements, EU taxation.*

SADRŽAJ

1. UVOD ..... 1
2. POJAM I OBILJEŽJA OPOREZIVANJA ..... 3

2.1. Pojam poreza ..... 3

2.2. Klasifikacija poreza ..... 4
2.2.1. Porez na dobit ..... 5
2.2.1.1. Porezni obveznik ..... 5
2.2.1.2. Porezna osnovica ..... 6
2.2.1.3. Porezna stopa i porezne olakšice ..... 7
2.2.2. Porez na dobit po odbitku ..... 9
2.2.3. Porez na dodanu vrijednost ..... 9
2.2.3.1. Predmet oporezivanja i oporezive transakcije PDV-om ..... 9
2.2.3.2. Stope PDV-a ..... 10

2.3. Harmonizacija oporezivanja ..... 11

2.4. Model ugovora o izbjegavanju dvostrukog oporezivanja ..... 11
3. MEĐUNARODNE RAZLIKE U OPOREZIVANJU DRUŠTVA POREZOM NA DOBIT ..... 14

3.1. Različitosti u određivanju porezne osnovice ..... 15
3.1.1. Pravni sustavi ..... 15
3.1.2. Utjecaj amortizacije ..... 15
3.1.3. Kapitalna dobit ..... 16
3.1.4. Prijenos gubitaka ..... 17
3.1.5. Ostale poslovne transakcije koje utječu na poreznu osnovicu ..... 18
3.1.6. Porezne stope ..... 20
4. MEĐUNARODNE RAZLIKE U OPOREZIVANJU DRUŠTVA POREZOM NA DOBIT PO ODBITKU ..... 22
5. MEĐUNARODNE RAZLIKE U OPOREZIVANJU DRUŠTVA POREZOM NA DODANU VRIJEDNOST ..... 26
6. MEĐUNARODNO POREZNO PLANIRANJE ..... 28

6.1. Transferne cijene kao metoda međunarodnog poreznog planiranja ..... 29

6.2. Ugovori o izbjegavanju dvostrukog oporezivanja kao metoda međunarodnog poreznog planiranja ..... 29

6.3. „Double-dipping“ kao metoda međunarodnog poreznog planiranja ..... 29

6.4. Neoporezivi prihodi kao metoda međunarodnog poreznog planiranja..... 30

7. ZAKLJUČAK..... 31

8. POPIS LITERATURE..... 33

9. POPIS SLIKA I TABLICA..... 35

# 1. UVOD

Rapidnim razvojem međunarodne ekonomije, odnosno razmjene roba, usluga i kapitala u drugoj polovici dvadesetog stoljeća pa sve do danas nastali su i brojni izazovi za računovođe. Može se reći kako se razvojem međunarodne ekonomije razvija i računovodstvena profesija. Financijsko izvještavanje je postalo toliko kompleksno, da se još i danas nisu uspjeli uskladiti svi zahtjevi, jer multinacionalne kompanije imaju izravna ulaganja u jednoj ili više različitih država.

Osnovne razlike među zemljama jesu razlike u pravnim sustavima, poreznim sustavima te u vlasničkoj strukturi. Sve te stavke imaju utjecaj na konačni rezultat poslovanja, odnosno na neto dobit svake kompanije, što može biti (ne)privlačno investitorima za daljnja ulaganja. Stoga je proces harmonizacije od velike važnosti za ove kompanije, ali i za države jer će time povećati konkurentnost.

Međunarodni tijek kapitala posebno se želi pratiti na nacionalnoj razini, jer svaka država želi „naplatiti" stvaranje prihoda na svom nacionalnom prostoru. Međutim s obzirom na razlike u izračunavanju poreznih osnovica, poreznim sustavima i poreznim stopama u korak sa harmonizacijom računovodstva, javila se potreba i za harmonizacijom fiskalnih sustava.

Ono što najviše utječe na oporezivanje u nekoj zemlji može biti slijedeće:

- ✓ Pravni oblik osnivanja povezanog društva. U nekim zemljama postoje olakšice ili smanjene stope poreza na dobit za neke pravne oblike. Na primjer Hrvatska ima stopu od 12% za poljoprivrednike, obrtnike i male poduzetnike s godišnjim prihodima manjim od 3 milijuna kuna.[1]
- ✓ Lokacija registriranog društva. Neka područja unutar države mogu biti u nerazvijenom području pa kao takva imaju povlastice. Na primjer u Hrvatskoj područje Vukovara prema posebnim propisima i određenim uvjetima ne plaćaju porez na dobit.[2]
- ✓ Način financiranja. Multinacionalne kompanije mogu financirati svoje podružnice ili društva kćeri u inozemstvu osnivačkim kapitalom ili zajmom, a povrat ostvaraju isplatom dividende ili kamate na zajam. Što je financijski isplativije ovisi od visine

[1] Članak 28. Zakona o porezu na dobit (NN 115/16)
[2] Ibid. Članak 28a. Zakona o porezu na dobit

poreza na dobit po odbitku ako ih određena zemlja ima na pojedine isplate u inozemstvo.[3]

- ✓ Zahvaćanje drugih činjenica u poreznu osnovicu. Različito se tretiraju nacionalnim propisima na primjer amortizacija, reprezentacija, obrazovanje i drugi troškovi koji mogu u određenoj mjeri povećati ili smanjiti poreznu osnovicu kod oporezivanja dobiti/dohotka, a neki proizvodi i/ili usluge mogu biti oslobođeni poreza ili imaju nultu stopu kod oporezivanja porezom na dodanu vrijednost.
- ✓ Visina porezne stope. Svaka država treba motivirati strana ulaganja niskom poreznom stopom i stvarati atraktivno porezno okruženje, što zahtjeva dobru poreznu strukturu i plan, kako bi se izbjegle posljedice od štetnog poreznog utjecaja.

Jedan od najznačajnijih problema koji se javlja u međunarodnom poslovanju jest pravo oporezivanja određenog prihoda. Naime, svaka država se teško odriče svog poreznog prihoda, dok s druge strane ako se želi privući strane investicije dolazi do kompromisnih rješenja ali na individualnoj razini svake države. Na nacionalnoj razini se rješava problem dvostrukog oporezivanja s međunarodnim ugovorima s pojedinom zemljom. Uglavnom su ugovori sklopljeni među državama koje ili već imaju znatnu suradnju ili s kojima se želi povećati izravna ulaganja i omogućiti pristup međusobnim tržištima.

[3] Doupnik, T. i Perera, H. (2009.). International Accounting, str. 450.

# 2. POJAM I OBILJEŽJA OPOREZIVANJA

Oporezivanje postoji od kad postoji i civilizacija, jer oduvijek su postojale potrebe društva koje su se financirale zajedničkim snagama društvene zajednice. U početku civilizacije su to možda bile potrebe financiranja vojnih pohoda, ali i solidarnost društva za dijelove zajednice koji su sami bili nemoćni, kao starci, djeca i siromašni. Danas oporezivanje obuhvaća mnogo širi i kompleksniji fiskalni sustav, politike i tehnike koje čak i prelaze granice jedne države. Uz to postoji puno više fiskalnih zahvaćanja sa više fiskalnih oblika, a neki teoretičari kažu „moderna država – porezna država". Oblici oporezivanja mogu biti porezi, doprinosi, pristojbe, parafiskalna davanja, carine, koncesije itd.

## 2.1. Pojam poreza

Osnovni instrument oporezivanja su porezi i zauzimaju važno mjesto u svim fiskalnim sustavima na svijetu, što je i glavnina prihoda u javnim financijama. Postoji puno različitih definicija poreza, ali najkraće rečeno, porezi su obvezna davanja državi bez izravne protuusluge. Bez obzira na različite definicije, svi autori se slažu da porezi imaju određene temeljne karakteristike a to su:

- ✓ Porezi se ubiru putem zakonskih propisa, a s obzirom da postoje i propisane sankcije za izbjegavanje plaćanja poreza, porezi imaju karakter prisile. Međutim, u suvremeno doba, može se gledati i tako da su ti zakoni doneseni demokratskim putem, znači voljom naroda.[4]
- ✓ Porezi su derivativni, odnosno država ih ubire na temelju svog poreznog suvereniteta od pravnih (koji nisu u vlasništvu države) i fizičkih osoba.[5]
- ✓ Prihodi od poreza su nepovratni i to trajno. Jednom plaćen porez država zadržava, ne vraća poreznom obvezniku koji ga je platio već postaje njenim vlasnikom. To naravno treba razlikovati od povrata poreza. Povrat poreza je više uplaćeni porez od propisanog iznosa, te se isti treba vratiti, a država zadržava (trajno) propisanu visinu ubranog poreza.[6]
- ✓ Za ubiranje poreza, država ne čini nikakvu izravnu uslugu, odnosno porez nije naknada za neku uslugu već obavlja javne usluge, te se tim prihodima pokrivaju

[4] Jelčić, B. (2001.). Javne financije. Zagreb: RRiF Plus, str. 40.
[5] Ibid, str.41.
[6] Ibid.

javni rashodi.[7] Nema izravne protučinidbe, kao što je to slučaj u tržišnim pravnim i privatnim poslovnim odnosima. Oni koji plaćaju porez nemaju pravo tražiti uslugu za to, a usluge države mogu koristiti svi, i oni koji plaćaju i koji ne plaćaju poreze.

- ✓ Prethodno obilježje dovodi do slijedećeg, a to je nedestiniranost poreza. Svrha poreza nije unaprijed određena, jer je nemoguće znati točno u svakom trenutku kada se porez ubire, već se prikupljena sredstva raspoređuju naknadno prema potrebama javnih rashoda. Naravno, postoje i određene vrste poreza koji se unaprijed odrede za određenu svrhu.[8]

Svrha ubiranja poreza mora biti u javnom interesu, za pokrivanje javnih potreba i financiranje rashoda. Zato je bitna pretpostavka da javnost sudjeluje u takvim procesima. Danas su porezi uglavnom novčani prihod države. U počecima razvoja to su bila i davanja u naravi, a danas samo iznimno. [9]

Da bi neki porezni sustav bio dobar, pravedan i funkcionalan, porezi moraju imati obilježja efikasnosti, pravednosti, izdašnosti, jednostavnosti i stabilnosti.[10] To znači da ubiranje poreza mora što manje utjecati na tržište tako što će sāmo ubiranje biti na najjednostavniji način, bez prevelikog opterećenja administracijom poreznog obveznika, što jednostavniji i razumljiviji poreznom obvezniku te se ne smiju često mijenjati, jer to stvara nestabilno okruženje za porezne obveznike. Visina poreza ne smije preopteretiti poreznog obveznika a opet treba osigurati dovoljno novčanih prihoda za financiranje javnih rashoda, i možda i najvažnije pravednu raspodjelu. Međutim, gotovo ni jedna država ne može udovoljiti svakom navedenom načelu istovremeno. Na primjer, da bi porez bio dostatan, često je složen i skup u provedbi.

## 2.2. Klasifikacija poreza

Dvije su temeljne klasifikacije poreza u hrvatskom poreznom sustavu, a to je prema predmetu zahvaćanja na izravne, kao što su porez na dobit, porez na dohodak, prirez porezu

[7] Ibid, str.42.
[8] Ibid.
[9] Ibid, str.44.
[10] Institut za javne financije, Pojmovnik javnih stranica; Oporezivanje. Raspoloživo na: http://www.ijf.hr/hr/korisne-informacije/pojmovnik-javnih-financija/15/oporezivanje/305/nacela-oporezivanja/308/ (pristupljeno 30.09.2017.)

na dohodak  i neizravne, kao što su porez na dodanu vrijednost, trošarine, porez na promet nekretnina i sl. Uz ove vrste poreza uglavnom se veže pojam prevaljivanja poreza.




Slika 1. Klasifikacija poreza

Izvor: Izradio autor

Izravni porezi su porezi koje porezni obveznik neposredno plaća i ne može ih prevaliti tj. prenijeti na nekog drugog poreznog obveznika.

Neizravni porezi su porezi koje porezni obveznik može prevaliti tj. prenijeti na drugog poreznog obveznika.

U modernom poreznom sustavu dominantnu fiskalnu ulogu imaju porez na dohodak, porez na dobit te porez na dodanu vrijednost, a u međunarodnoj suradnji i porez po odbitku. U nastavku se obrazlažu porez na dobit, porez na dodanu vrijednost i porez po odbitku.

### *2.2.1. Porez na dobit*

S motrišta stranih investitora, odredbe oporezivanja porezom na dobitak (eng. tax on business income, profit tax, corporate tax) mogu biti vrlo važne pri donošenju odluka o investiranju. Četiri su temeljna elementa koji određuju porez na dobit: porezna osnovica, porezni obveznik, porezna stopa i porezne olakšice.

#### *2.2.1.1. Porezni obveznik*

Osim trgovačkih društava i drugih osoba (pravnih i fizičkih), koje obavljaju neku gospodarsku djelatnost ili stječu neke koristi, porezni obveznik može biti i stranac, odnosno nerezident.[11] Nerezidentom se smatra inozemni poduzetnik koji u RH putem poslovne jedinice obavlja djelatnost koja je prema propisima oporeziva.[12] Članak 4. Zakona o porezu

[11] Zakon o porezu na dobit (NN115/16).
[12] Ibid. Članak 2.

na dobit propisuje da se „stalnom poslovnom jedinicom smatra osobito sjedište uprave, podružnica, poslovnica, tvornica (…), zastupnik (…), obavljanje usluga za isti ili povezani projekt koji traje neprekidno tri mjeseca u bilo kojem razdoblju od 12 mjeseci (…).“

Osim određenja poreznog obveznika prema Zakonu o porezu na dobit, međunarodnim ugovorima o izbjegavanju dvostrukog oporezivanja definirani su i drugi uvjeti po kojima se neka osoba smatra poreznim obveznikom, kao na primjer kada postoji uvjet obavljanja djelatnosti u određenoj zemlji u trajanju iznad 183 dana po jednom projektu neprekidno u određenom vremenskom razdoblju.

#### *2.2.1.2. Porezna osnovica*

Porezna osnovica je dobit društva ostvarena u jednom obračunskom razdoblju u tuzemstvu i inozemstvu utvrđena prema računovodstvenim propisima kao razlika prihoda i rashoda, uvećana ili umanjenja za (ne)priznate troškove i prihode prema posebnim odredbama.[13] Na visinu porezne osnovice utječu slijedeći rashodi/prihodi:

- ✓ „Amortizacija iznad propisanih stopa prema čl.12 Zakona o porezu na dobit, 30% troška amortizacije vozila za osobni prijevoz, te druga imovina kojom se ne obavlja djelatnost
- ✓ 50% od ukupnih troškova za reprezentaciju je porezno nepriznato, što uključuje ugošćavanje poslovnih partnera, troškovi odmora, rekreacije i sl.
- ✓ 30% drugih troškova nastalih u vezi sredstava za osobni prijevoz ukoliko se ne utvrđuje plaća u naravi na primjer gorivo, servis i sl.
- ✓ Manjkovi na imovini iznad dopuštenih iznosa prema odluci HGK odnosno HOK-a
- ✓ Troškovi prisilne naplate poreza i sl.
- ✓ Troškovi za kazne, prekršaje od mjerodavnih tijela u RH
- ✓ Zatezne kamate između povezanih osoba
- ✓ Povlastice i drugi oblici koristi dani fizičkim ili pravnim osobama
- ✓ Darovanje iznad 2% ukupnih prihoda prethodne godine
- ✓ Kamate koji nisu porezno priznat rashod, kao što su kamate na zajam od člana društva s najmanje 25% dionica odnosno udjela

[13] Zakon o porezu na dobit (115/16), članak 4.

- ✓ Rashodi nastali u vezi skrivenih isplata dobiti, izuzimanja za članove i s njima povezanih osoba, kao i svi pripadajući troškovi poreza, prireza a utvrđenih u postupku nadzora
- ✓ Neki drugi rashodi koji nisu bili uključeni u poreznu osnovicu a trebali su biti, može biti i greškom, ne znanjem ili slično
- ✓ Nerealizirani gubici, rashodi od vrijednosnih usklađenja dionica i udjela
- ✓ Vrijednosno usklađenje potraživanja ukoliko je nastupila zastara i nisu poduzete radnje dobrog gospodarstvenika, a veća su od 5.000,0kn, nisu porezno priznat rashod
- ✓ Vrijednosno usklađenje zaliha, ukoliko su na zadnji dan obračunskog razdoblja još uvijek na zalihi. Također i vrijednosno usklađenje financijske imovine, pod uvjetom da su u tom razdoblju bili u uključeni u račun dobiti i gubitka
- ✓ Troškovi rezerviranja osim onih na temelju zakona i drugih propisa koji uvjetuju rezerviranja, kao što su rezerviranja za otpremnine, za troškove u jamstvenim rokovima, po započetim sudskim sporovima i sl.
- ✓ Prihodi od dividendi i udjela u dobitku se uključuju kao umanjenja (ako su kod stjecatelja knjiženi kao prihod u istom razdoblju)
- ✓ Prihodi od naplaćenih ranije otpisanih potraživanja
- ✓ Nerealizirani dobici od vrijednosnih usklađenja dionica i udjela ako su uključeni već u osnovicu
- ✓ Državne potpore za obrazovanje i izobrazbu
- ✓ Poticaji prema posebnim propisima
- ✓ Državna potpora za istraživačko razvojne projekte
- ✓ Odgođena porezna obveza
- ✓ Prijenos prethodnih poreznih gubitaka.“[14]

Kod određivanja porezne osnovice međunarodnih kompanija, pored gore navedenih stavki, potrebno je uzeti u obzir i eventualno povećanje zbog prihoda ostvarenih u inozemstvu, plaćeni porez u inozemstvu, te ugovore o izbjegavanju dvostrukog oporezivanja.

### *2.2.1.3. Porezna stopa i porezne olakšice*

Porez na dobit u RH plaća se na utvrđenu poreznu osnovicu po stopi:

[14] Ibid. Članak 6., 7., 8., 10., 11., 12.

- ✓ 12% ako su u poreznom razdoblju ostvareni prihodi do 3.000.000,00 kuna, ili
- ✓ 18% ako su u poreznom razdoblju ostvareni prihodi jednaki ili veći od 3.000.000,00 kuna.[15]

Mogu se primijeniti porezne olakšice i oslobođenja prema posebnim propisima. Jedan od njih je i oslobođenje od plaćanja poreza na dobit poreznim obveznicima koji djelatnost obavljaju na području Grada Vukovara, uz uvjet da zapošljavaju više od pet radnika na neodređeno s prebivalištem/boravištem s tog područja. Također, uz iste uvjete koji se odnose na lokalne samouprave iz I skupine po stupnju razvijenosti prema posebnom propisu o regionalnom razvoju Hrvatske, imaju olakšicu plaćanja do 50% propisane stope poreza.[16]

Drugi poseban propis koji uređuje poticajna ulaganja je Zakon o poticanju ulaganja,[17] koji uređuje provedbu Uredbe Komisije (EU) br.651/2014 od 17. lipnja 2014.godine.[18] Ovi poticaji se obično primjenjuju kao porezni kredit društvima do 10 godina po zadovoljenju uvjeta propisanih za pojedinu kategoriju.[19]

| | Uvjeti ulaganja za priznavanje poticaja: | | | |
|---|---|---|---|---|
| Veličina poduzetnika | Iznos ulaganja ( EUR ) | Razdoblje* | Broj radnika** | Postotak*** |
| Mikro | do 50.000,00 | 5 godina | 3 | 50% |
| Mali, srednji i veliki | do 1.000.000,00 | 10 godina | 5 | 50% |
| | od 1.000.000,00 do 3.000.000,00 | 10 godina | 10 | 75% |
| | više od 3.000.000,00 | 10 godina | 15 | 100% |

*Razdoblje korištenja olakšice od početka ulaganja
**Broj radnika koji je potrebno zaposliti novim ulaganjima
**Postotak do kojeg se može reducirati stopa poreza na dobit, donsono umanjiti

Tablica 1: Pregled poticaja ulaganja za mikro, male, srednje i velike poduzetnike, prema propisanim uvjetima Zakona o poticanju ulaganja

Izvor: Zakon o poticanju ulaganja (NN 102/15).

[15] Zakon o porezu na dobit (NN115/16), članak 28.
[16] Ibid. Članak 28a.
[17] Zakon o poticanju ulaganja (NN 102/15).
[18] Referenca uredbe: http://eur-lex.europa.eu/legal-content/HR/ALL/?uri=CELEX%3A32014R0651
[19] Zakon o poticanju ulaganja (NN 102/15), članak 7.

Postoje i potpore za kapitalna ulaganja u dugotrajnu imovinu u vrijednosti najmanje 5 milijuna eura, protuvrijednosti kuna, uz uvjet zapošljavanja najmanje 50 novih radnika povezanih s tim projektom, i to unutar 3 godine od završetka radova.

### *2.2.2. Porez na dobit po odbitku*

Porez na dobit po odbitku je porez koji se obustavlja kod isplata pravnim osobama u inozemstvo za određene usluge ili isplatu dobiti. Pri isplati kamata, autorskih prava, prava intelektualnog vlasništva kao što su patenti, licencije, zaštitni znak, dizajn ili model, proizvodni postupak, proizvodne formule, nacrt, plan, industrijsko ili znanstveno iskustvo i druga slična prava, porez po odbitku plaća se po stopi od 15%.

Pri isplati prihoda od udjela u dobiti i dividendi, porez po odbitku se plaća po stopi od 12%. Sve druge isplate koje nisu navedene a isplaćuju se pravnim osobama u zemljama koje se smatraju poreznim utočištima, plaća se porez po odbitku po stopi od 20%. Ako se isplate obavljaju u zemlje s kojima RH ima sklopljen ugovor o izbjegavanju dvostrukog oporezivanja, primjenjuju se međunarodni ugovori.

### *2.2.3. Porez na dodanu vrijednost*

Predmet oporezivanja porezom na dodanu vrijednost je promet dobara i usluga koja porezni obveznici obavljaju uz naknadu. Uređuje ga Zakon porezu na dodanu vrijednost[20] koji je usklađen sa Direktivom 2006/112/EZ o zajedničkom sustavu oporezivanja unutar Europske unije (dalje EU) sa svim izmjenama.

#### *2.2.3.1. Predmet oporezivanja i oporezive transakcije PDV-om*

Predmetom oporezivanja prema članku 4. Zakona o porezu na dodanu vrijednost su:

- ✓ isporuka dobara i usluga u tuzemstvu uz naknadu koju obavi porezni obveznik
- ✓ stjecanje dobara unutar EU koje u tuzemstvu obavi porezni obveznik uz naknadu
- ✓ uvoz dobara.

Pod oporezivim transakcijama smatraju se i neke isporuke koje nisu obavljene uz naknadu kao što su korištenje dobrima i uslugama pravne osobe za privatne potrebe ili druge svrhe

[20] Zakon o porezu na dodanu vrijednost (NN115/16)

zaposlenika i sl. Kod ovog oporezivanja bitno je obratiti pažnju na osnovna načela oporezivanja, a to su:

- ✓ B2B (engl. bussiness to bussiness) je načelo koje se primjenjuje između dva porezna obveznika tako da se usluga oporezuje prema propisima u državi u kojoj primatelj usluge ima sjedište.
- ✓ B2C (engl. bussiness to customers) je načelo koje se primjenjuje između poreznog obveznika i osobe koja nije porezni obveznik, tako da se usluga oporezuje prema propisima u državi u kojoj pružatelj usluge ima sjedište.
- ✓ Zemlja odredišta (engl. country of destination) je načelo određivanja prava oporezivanja isporuke dobara između dvaju poreznih obveznika članica EU, prema kojem pravo oporezivanja ima članica u kojoj se dobra isporučuju.
- ✓ Zemlja podrijetla (engl. country of origin) je načelo određivanja prava oporezivanja isporuke dobara između poreznog obveznika i osobe koja nije porezni obveznik unutar EU, prema kojem pravo oporezivanja ima članica koja isporučuje dobra.

Za neke oporezive transakcije i isporuke su propisana i oslobođenja i iznimke od gore navedenih načela, kao što su oslobođenja pri izvozu dobara, iznimka za prodaju novih prijevoznih sredstava, isporuka trošarinskih proizvoda, isporuke na daljinu, posredničke usluge obavljene osobama koje nisu porezni obveznici, usluge u vezi s nekretninama, usluge prijevoza, itd.[21]

#### *2.2.3.2. Stope PDV-a*

Opća stopa PDV-a u Republici Hrvatskoj je 25%. Snižena stopa od 13% se plaća na isporuku usluge smještaja, novine i časopis (ne dnevne), jestiva ulja i masti, dječje sjedalice i dječju hranu, vodu, električnu energiju, ulaznice za koncerte, prikupljanje miješanog otpada, urne i lijesove, sadnice i sjemenje, agrokemijske proizvode, hranu za životinje. Snižena stopa od 5% se plaća na isporuku kruha, mlijeka, knjige stručnog sadržaja, lijekove na liječnički recept, medicinsku opremu, kino ulaznice, dnevne novine i znanstvene časopise.

[21] Zakon o porezu na dodanu vrijednost (NN115/16), članci od 39. do 56.

Visina ovog poreza također može biti jedan od važnih čimbenika kod donošenja odluke ulaganja u inozemstvo, s obzirom na visinu i oslobođenja koja su ugrađena u nacionalne zakone jer može imati utjecaj i na samu likvidnost.

### 2.3. Harmonizacija oporezivanja

U današnjim uvjetima globalizacije, neminovna je potreba usklađivanja poreznih sustava i smanjivanje njihovih različitosti. Ugovorom o EU postavili su se temelji porezne harmonizacije, čime se izbjegava negativno djelovanje na slobodan protok ljudi, kapitala i dobara, a cilj je unifikacija poreznog sustava i izbjegavanje dvostrukog oporezivanja. Svaka država članica ima pravo zadržati vlastiti porezni sustav, pa čak i uvoditi nove porezne oblike, uz obvezu da neke njihove dijelove (poreznu stopu, osnovicu i sl.) uskladi s odlukama tijela EU.[22] Najviše je učinjeno na području oporezivanja PDV-om. Mjere usklađivanja oporezivanja koje se mogu poduzimati su slijedeće:

- ✓ Širenje fiskalne osnovice
- ✓ Sniženje fiskalnih stopa
- ✓ Ujednačavanje fiskalnih zahvaćanja pojedinih izvora
- ✓ Suzbijanje nezakonite evazije i poboljšanje rada administracije
- ✓ Izbor fiskalnih olakšica
- ✓ Uvođenje minimalnih i maksimalnih poreznih olakšica
- ✓ Propisivanje novih i ukidanje starih fiskalnih oblika.[23]

### 2.4. Model ugovora o izbjegavanju dvostrukog oporezivanja

Još jedan dosta učinkovit način izbjegavanja dvostrukog oporezivanja jesu bilateralni ugovori. Značajne mjere su postignute tek po modelu OECD-a[24] koji je prvi standardizirao takav ugovor 1963. godine. Kasnije su uslijedile izmjene i njegova dorada jer se primjena proširila na nečlanice OECD-a s obzirom da model sadrži rješenja prihvatljiva za većinu država.

[22] Kesner-Škreb, M. (2007.), Institut za javne financije; Porezna harmonizacija.
[23] Roller, D. (2009.). Fiskalni sustavi i oporezivanje poduzeća, str.168-170.
[24] OECD je Organizacija za ekonomsku suradnju i razvoj, osnovana 1960.g.

Važan dio ovih ugovora su svakako metode kojima se izbjegava dvostruko oporezivanje, te utvrđivanja koja ugovornica ima pravo oporezivanja ili imaju obje u određenoj mjeri. To su metode izuzimanja i metoda uračunavanja.

Metoda izuzimanja se može ugovoriti u dva oblika, a to su metoda punog izuzeća i metoda izuzimanja s progresijom.[25] U prvom slučaju se radi o potpunom izuzimanju oporezivanja u zemlji rezidentnosti, što znači da će se prihod oporezivati samo u zemlji u kojoj je nastao (zemlji izvora). Metoda izuzimanja s progresijom znači da će zemlja ugovornica rezidenta izuzeti prihod iz oporezivanja ali i zadržati pravo pribrajanja inozemnog prihoda kako bi dobila višu stopu kojom će oporezivati tuzemni prihod, jer se isti oporezuje prema načelu svjetskog dohotka.[26]

Metoda uračunavanja je metoda odbitka poreza plaćenog u zemlji izvora od poreza u tuzemstvu, koji se obračunava prema načelu svjetskog dohotka. Također postoje dvije metode, metoda punog odbitka (full credit) koja znači odbitak cjelokupnog iznosa poreza plaćenog u zemlji izvora, i metoda običnog odbitka (ordinary credit) koja znači odbitak onog iznosa poreza kojim bi ostvareni prihod u zemlji izvora bio oporezivan da je ostvaren u tuzemstvu. Metoda izuzimanja se oslanja na ostvareni prihod, a metoda uračunavanja na iznos poreza.[27]

Hrvatska primjenjuje 61. međunarodni sporazum o izbjegavanju dvostrukog oporezivanja, neke je naslijedila od bivše Socijalističke Federativne Republike Jugoslavije, a neke je u međuvremenu postigla u samostalnosti.

[25] Cipek, K. - Uljanić, I. Porezni vjesnik; Metode za izbjegavanje dvostrukog oporezivanja u sustavu poreza na dohodak, str.45
[26] Ibid.
[27] Ibid.

| Red.br. | Država | Red.br. | Država |
|---|---|---|---|
| 1. | Albanija | 32. | Latvija |
| 2. | Armenija | 33. | Litva |
| 3. | Austrija | 34. | Luksemburg |
| 4. | Azerbajdžan | 35. | Mađarska |
| 5. | Belgija | 36. | Makedonija |
| 6. | Bjelorusija | 37. | Malezija |
| 7. | BiH | 38. | Malta |
| 8. | Bugarska | 39. | Maroko |
| 9. | Crna Gora | 40. | Mauricijus |
| 10. | Češka | 41. | Moldova |
| 11. | Čile | 42. | Nizozemska |
| 12. | Danska | 43. | Njemačka |
| 13. | Estonija | 44. | Norveška |
| 14. | Finska | 45. | Oman |
| 15. | Francuska | 46. | Poljska |
| 16. | Grčka | 47. | Portugal |
| 17. | Gruzija | 48. | Rumunjska |
| 18. | Indija | 49. | Rusija |
| 19. | Indonezija | 50. | San Marino |
| 20. | Iran | 51. | Sirija |
| 21. | Irska | 52. | Slovačka |
| 22. | Island | 53. | Slovenija |
| 23. | Italija | 54. | Španjolska |
| 24. | Izrael | 55. | Srbija |
| 25. | Jordan | 56. | Švedska |
| 26. | JAR | 57. | Švicarska |
| 27. | Kanada | 58. | Turkmenistan |
| 28. | Katar | 59. | Turska |
| 29. | Kina | 60. | Ukrajina |
| 30. | Koreja | 61. | Velika Britanija |
| 31. | Kuvajt | | |

Tablica 2. Popis zemalja s kojima RH ima potpisan ugovor o izbjegavanju dvostrukog oporezivanja.

Izvor: http://www.porezna-uprava.hr/hr_propisi/_layouts/in2.vuk.sp.propisi.intranet/propisi.aspx, (Pristupljeno 01.10.2017.)

# 3. MEĐUNARODNE RAZLIKE U OPOREZIVANJU DRUŠTVA POREZOM NA DOBIT

Oporezivanje društava na nacionalnoj razini je dosta kompleksno, osobito u praksi kada se pristupi izradi, pa nije teško zaključiti kako je oporezivanje društva na međunarodnoj razini još kompleksnije. Pojavljuju se razlike ne samo u sustavima oporezivanja, nego i u samom tumačenju pojedinih poreza. Na primjer u SAD-u se koristi naziv income tax i profit tax za porez na dobit. Uobičajena je praksa da se na međunarodnoj razini za porez na dobit trgovačkih društava koristi naziv corporation tax.

„Multinacionalna kompanija je trgovačko društvo ili grupa trgovačkih društava s poslovnim subjektima u dvije ili više država.“[28] Imaju ogroman utjecaj na svjetsko gospodarstvo, na živote milijuna ljudi ali i ulažu velike novce u razvoj novih tehnologija. Ona danas upravljaju tržištima, glavni su zagovornici harmonizacije financijskog i poreznog sustava na međunarodnoj razini.

Godine 1975. objavljeni su prvi Međunarodni računovodstveni standardi koji su se do danas već u mnogome izmijenili, nadopunili i objavili novi. Uslijedilo je njihovo usklađivanje sa US GAAP-ovima, točnije započelo je 2002. godine potpisivanjem Norwalškog sporazuma, i još uvijek traje. Značajan korak se napravio za velike korporacije, odnosno društva koja kotiraju na burzi jer je EU Uredbom Europskog parlamenta i Vijeća (EC)/1606/2002) uvela obvezu primjene Međunarodnih standarda financijskog izvještavanja (dalje MSFI) za sva društva koja sastavljaju konsolidirane financijske izvještaje i čije dionice kotiraju na burzi od 01.01.2005. godine. Međutim, to i dalje ne umanjuje razlike u oporezivanju društva na međunarodnoj razini, jer ni jedna država se ne želi odreći svog fiskalnog suvereniteta na korist neke druge i zbog toga harmonizacija ide dosta sporo. Zemljama zakonodavnog prava je „teško“ prepustiti regulaciju računovodstvenog sustava izvan javnih institucija, dok u zemljama anglosaksonskog prava takav način izvještavanja je nezamisliv i ne fer. No, pored toga, najveći problemi s kojima se međunarodne korporacije susreću jest to da se od zemlje do zemlje mogu razlikovati načini određivanja porezne osnovice (poreza na dobit) zbog različitih dopuštenih umanjenja i povećanja porezne osnovice (propisanih i/ili onih po MSFI-ma) na što dodatno utječu različiti porezni sustavi, kao i visine poreznih stopa.

[28] http://www.moj-bankar.hr/Kazalo/M/Multinacionalna-kompanija

## 3.1. Različitosti u određivanju porezne osnovice

Definicija računovodstvene i porezne dobiti doista se može značajno razlikovati od države do države. Donošenje Uredbe Europskog parlamenta i Vijeća 2002. godine o obvezi upotrebe MSFI-a za društva koja kotiraju na burzi je jedan korak naprijed prema harmonizaciji, međutim to utječe na razlike računovodstvene i porezne dobiti na taj način da će neke međunarodne kompanije imati društva koja će raditi financijska izvješća po nacionalnim standardima, a korporacija po međunarodnim ili zato što je u nekim zemljama dopušteno birati po kojim standardima raditi izvještaje. Na taj način si korporacije mogu i iskoristiti tu mogućnost za korekciju porezne dobiti.

### *3.1.1. Pravni sustavi*

Dva su osnovna pravna sustava koja utječu na međunarodno oporezivanje, a to su tzv. kontinentalno pravo (civil law, temeljno na Rimskom pravu) i tzv. anglosaksonsko pravo (običajno). U zemljama zakonodavnog prava može se reći da je manja razlika između računovodstvene i porezne dobiti jer je velika povezanost financijskog i poreznog računovodstva, nizak stupanj objavljivanja i transparentnosti izvještaja, odnosno imaju legalističku orijentaciju i veliku kontrolu zakonodavca (na primjer Njemačka, Švicarska, Francuska itd). Dok zemlje običajnog prava imaju veću transparentnost objavljivanja jer su ulagači uglavnom vanjski izvori financiranja, pa se zahtijevaju veće revizije, mala je povezanost između financijskog i poreznog računovodstva, što znači da sastavljaju posebne izvještaje, računovodstveni sustav se uglavnom temelji na fer prezentiranju, a sve to vodi i do veće razlike računovodstvene od porezne dobiti (Irska, Ujedinjeno Kraljevstvo, SAD). Neke europske zemlje imaju kombinaciju kontinentalnog pravnog sustava sa karakteristikama „fer prezentiranja“ (npr. Nizozemska). Međutim, kako odrediti granicu što je „fer“ iako je „po propisima“? Čini se teško, ako gledamo slučajeve kao što je „Enron“.[29]

### *3.1.2. Utjecaj amortizacije*

Obračun amortizacije je jedan od najupečatljivijih primjera u kojima se razlikuje porezna osnovica u međunarodnom računovodstvu.

[29] Enron je bila jedna od najvećih kompanija u svijetu, iz SAD-a, koja je bankrotirala i izazvala svjetsku krizu. Na vidjelo su izašle razne financijske i računovodstvene malverzacije kod sastavljanja financijskih izvještaja, kao što je „market to market value“ i „off-shore transakcije“

Ujedinjeno Kraljevstvo na primjer ima veoma neovisan pristup obračunu amortizacije od poreznih regulacija, odnosno primjenjuju već desetljećima MRS 16, koji kaže da amortizacija treba pratiti benefite od te imovine. Nasuprot njima, u zemljama kao što je Njemačka ili Hrvatska, maksimalni iznosi amortizacije određeni su poreznim propisima. Ako se pretpostavi da jedno društvo ima istu imovinu, iste knjigovodstvene vrijednosti u Njemačkoj i Velikoj Britaniji, za tu istu imovina na tržištu ulagačima u Njemačkoj ostaje ista vrijednost a u Velikoj Britaniji drugačija (dali veća ili manja ovisi od vrste imovine).[30] U SAD-u je uobičajeno da sve velike kompanije vode dva knjigovodstva; jedan za poreznu administraciju a drugi za dioničare. Kod obračuna amortizacije linearnu metodu koriste za dioničare, a ubrzanu amortizaciju za poreznu upravu, te kompanije tako koriste porezni štit već u ranijim godinama ulaganja.[31]

### *3.1.3. Kapitalna dobit*

Kapitalni dobici predstavljaju porast vrijednosti imovine: zemlje, zgrada, strojeva, automobila, vrijednosnica (dionica i obveznica). Mjere se kao razlika između prodajne cijene i cijene po kojoj je dobro bilo ranije kupljeno.[32] Osnova za oporezivanje je povećana vrijednost imovine (ne i povećanje zbog inflacije).

U Republici Hrvatskoj se kapitalni dobitak ili gubitak oporezuje pod oporezivanjem dobiti odnosno u reguliranju povećanja ili umanjenja osnovice poreza na dobit. Nema klasične stope na kapitalnu dobit, osim kod isplate fizičkim osobama (od 01.01.2016.godine). U većini zemalja, kao što su npr. Njemačka, Nizozemska i dr., kapitalna dobit trgovačkog društva se tretira kao običan prihod.[33] Nešto drugačije je na primjer u Francuskoj, gdje se kapitalni dobici oporezuju na slijedeći način:[34]

- ✓ 88% izuzeća imaju povezana društva, odnosno društvo koje u drugom ima minimalno 5% vlasničkog udjela najmanje dvije godine, što znači oporezuje se 12% kapitalnog dobitka od dionica po stopi redovitog poreza na dobit.

[30] Alexander, D.-Cristopher N. (2010.) Financijsko računovodstvo, Mate d.o.o.; IV izdanje
[31] U SAD postoji sustav naziva MACRS – Modificirani sustav naknade troškova. To je metoda amortizacije koja dopušta veće porezne odbitke u ranijim godinama, a manje u kasnijim. Izvor: 17. A.Brealy, R. - C.Myers,S.- J.Marcus, A. (2007.) Osnove korporativnih financija, Mate d.o.o., 5 izdanje. str. 228. i 229.
[32] Kesner Škreb, M. Oporezivanje kapitalnih dobitaka; Financijska praksa, 22 (6), 727-729.
[33] PWC WorldWide Tax Summaries, str.756. i 1496.
[34] https://dits.deloitte.com/#TaxGuides, Deloitte; Tax guide and Investment in France, str.16.

- ✓ Smanjenom stopom od 15% se oporezuju prihodi od patenata, licenci, izuma i sl., osim između povezanih društava jer se tretiraju kao dugoročni dobici/gubici. Neto dugoročni gubitak se može prenijeti u narednih 10 godina.

### *3.1.4. Prijenos gubitaka*

Zemlje u razvoju mogućnost prijenosa gubitaka smatraju poticajem za ionako krhko gospodarstvo, međutim razvijene zemlje se bore s poreznim vlastima da sami mogu odlučivati kako i kada im odgovara iskoristiti nagomilane gubitke, jer je u većini zemlja ograničeno poreznim propisima. U Hrvatskoj je prijenos gubitaka propisan člankom 17. Zakona o porezu na dobit, i to unaprijed do 5 godina. U nekim razvijenim zemljama prijenos gubitaka se može obavljati i unatrag. Prijenosom poreznog gubitka unatrag, društvo ispravlja prethodna porezna razdoblja do iznosa poreznog gubitka te može tražiti povrat preplaćenog poreza za ona razdoblja za koja ispravlja porez na dobit.

U nastavku je primjer nekoliko zemalja kako imaju uređen prijenos gubitaka, uključujući Hrvatsku.

| | Zemlja | Prijenos unatrag | Ograničen iznos unatrag | Prijenos unaprijed | Ograničen iznos unaprijed |
|---|---|---|---|---|---|
| 1. | Hrvatska | Ne | X | 5 godina | Ne |
| 2. | Austrija | Ne | X | Neograničeno | 75% ostvarenog gubitka |
| 3. | BiH | Ne | X | 5 godina | Ne |
| 4. | Srbija | Ne | X | 5 godina | Ne |
| 5. | SAD | 2 godine | Ne | 20 godina | Ne |
| 6. | Njemačka | 1 godina | ≤1.000.000,00EUR | Neograničeno | ≤1.000.000,00EUR i 60% iznad tog od ostvarenog gubitka, ostalih 40% se oporezuje |
| 7. | Francuska | 1 godina | ≤1.000.000,00EUR | Neograničeno | ≤1.000.000,00EUR i 50% iznad tog od ostvarenog gubitka, ostalih 50% se oporezuje |
| 8. | Švedska | Ne | X | Neograničeno | Ne |
| 9. | Slovenija | Ne | X | Neograničeno | 50% ostvarenog gubitka |
| 10. | Rusija | Ne | X | Neograničeno | 50% ostvarenog gubitka |

Tablica 3: Pregled dopuštenih prijenosa gubitaka po zemljama

Izvor: PWC WorldWide Tax Summaries 2017., Zakon o porezu na dobit RH, Zakon o porezu na dobit FBiH, Zakon o porezu na dobit Republike Srbije.

### *3.1.5. Ostale poslovne transakcije koje utječu na poreznu osnovicu*

Neki troškovi poput ugošćavanja poslovnih partnera, zaposlenika (uz službeni put), donacije osobama koji nisu zaposlenici društva i sl., mogu znatno utjecati na poreznu osnovicu. Prihodi se također kontroliraju ovakvim mjerama osobito između povezanih osoba. Na primjer kamate na zajmove između povezanih osoba, thin capitalisation i sl.

Thin capitalisation (istanjivanje kapitala) je u naš porezni sustav uveden tek 01.01.2005.godine, iako je u svijetu uobičajen mehanizam kontrole isplate povezanim osobama. Naime, u drugim zemljama se pokazalo da poduzetnici ulaze u vlasništvo nekog društva putem zajma umjesto unosa kapitala. Razlog je jednostavan: kamate na zajam su trošak društva koji umanjuje poreznu osnovicu, dok je isplata dobiti moguća tek nakon obračuna poreza na dobit. Stoga ako je kapital manji u odnosu na zajam, kapitalizacija se smatra stanjenom. Prepoznajući taj način umanjivanja porezne obveze, regulatorna porezna tijela mnogih zemalja uvela su pravila kojima ograničavaju visinu zajma i/li visinu kamate koja povezane osobe mogu dati, obračunavati i isplaćivati kamatu a da ona bude ujedno i porezno priznati trošak.

U tablici 4. na slijedećoj stranici, dan je prikaz (ne)priznatih troškova u odabranim zemljama. Podaci su općeniti jer mnoge zemlje imaju detaljnije razrađen sustav oporezivanja određenih troškova.

| | Zemlja | Reprezentacija | Donacije | Kamate između povezanih osoba | "thin capitalisation"/omjer: obveze:kapital |
|---|---|---|---|---|---|
| 1. | Hrvatska | Nepriznato 50% troškova | Priznato do 2% ukupnih prihoda prethodnog razdoblja | Priznato do stope koju objavljuje HNB* svake godine. Za 2017. je to 4,97% | 4:1 ( 25% udjela ), sve kamate iznad ovog omjera su porezno nepriznate |
| 2. | Austrija | Nepriznato 50% troškova | Priznato do 10% ukupnih prihoda tekućeg razdoblja | Nepriznate su kamate sve ispod efektivne/zakonske od 10%, te ako prihodi primatelja nisu oporezivi | Nema formalnog propisa, u praksi se koristi presuda Austrijskog Suda pravde, kojim je određen omjer 4:1 |
| 3. | BiH | Nepriznato 70% troškova | Priznato do 3% ukupnih prihoda za koji se utvrđuje porez na dobit | *** | Sve kamate iznad omjera 4:1 su porezno nepriznate |
| 4. | Srbija | Priznato do 0,5% od ukupnog prihoda | Priznato do 5% ukupnih prihoda za koje se utvđuje porez na dobit | **** | Sve kamate iznad omjera 4:1 su porezno nepriznate |
| 5. | SAD | Generalno 50% troškova je priznato, međutim postoje strogi testovi za priznavanje istih. Također postoje ograničenja troškove s međunarodnih putovanja | Priznato do 10% ukupne oporezivog dobiti uključujući i donacije. Mogu se prenijeti unaprijed 5 godina, uz ograničenje od 10% godišnje | Generalno su sve kamate priznate, postoje samo ograničenja koja se primjenjuju kod "thin capitalisation" | Nepriznato je samo ako se isplaćuje povezanoj osobi koja ne podliježe oporezivanju prema Američkim propisima, i to do visine 50%. |
| 6. | Njemačka | Nepriznato 30% troškova | Do 20% oporezivih prihoda tekućeg razdoblja ili 0,4% od prihoda od prodaje i isplaćenih plaća u tom razdoblju | Priznate su sve kamate do 3.000.000,00 EUR, za sve iznad toga priznato je samo 30%.** Pri tome se ova granica od 3mil. računa kao razlika od primljenih i isplaćenih kamata. | Nema formalnog propisa, primjenjuje se isto pravilo kao i kod kamata između povezanih osoba. |
| 7. | Francuska | Priznato samo za troškove top menadžmenta | 60% od vrijednosti darivanja, ograničeno na 5 promila ostvarenog prometa | Porezno priznate kamate moraju biti više od prosjeka financijskih institucija za iste uvjete koje bi imali nepovezane strane (za 2016.g.je bila 2,07%) | →prvi uvjet je ovaj prosjek kamate.Zatim da ne smije prijeći slijedeća uvjete: 1) kamate ne smiju prijeći 1,5 x veličinu vlasništa/dionica, 2) 25% neto dobiti i 3) dio kamata koji ne zadovoljava navedene uvjete mogu biti priznate ako ne prelaze 150 tis EUR***** |

*Hrvatska Narodna banka
**Može se prenositi unaprijed 5 godina (odbija se od EBITDA)
***Članak 18. Zakona o porezu na dobit FBiH
****Članak 19. propisuje da se kamate između povezanih osoba oporezuju na način propisan čl.62 (Thin Cap.)
*****Može se prnenijeti u naredna razdoblja bez ograničenja, ukoliko društvo ima ostvaren višak, i to 5% svake godine.

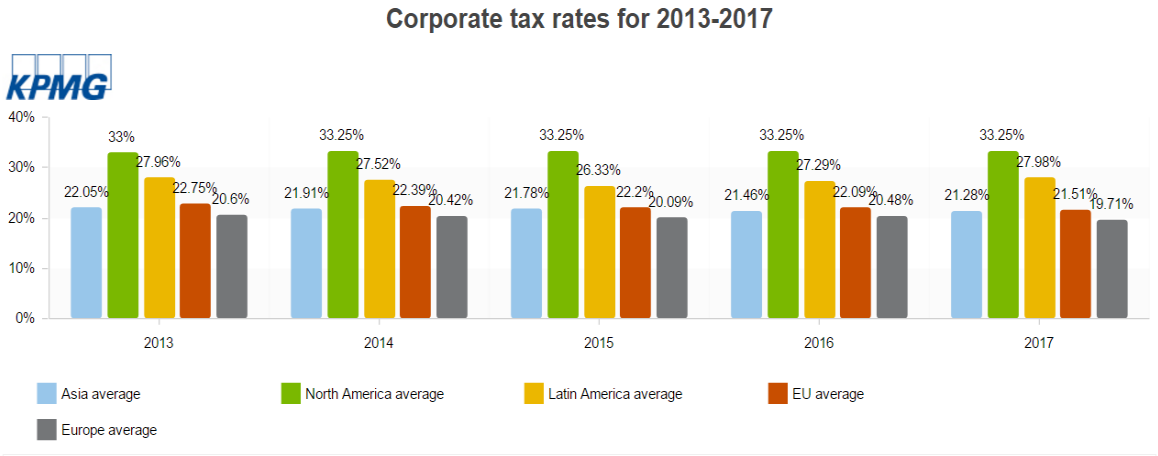
Tablica 4: Pregled (ne)priznatih poslovnih transakcija

Izvor: PWC WorldWide Tax Summaries 2017., Deloitte; Tax guide and Investment, Zakon o porezu na dobit RH, Zakon o porezu na dobit FBiH, Zakon o porezu na dobit Republike Srbije.

### *3.1.6. Porezne stope*

Nakon definiranja osnovice, konačno porezno opterećenje društva se određuje poreznom stopom. Visinom porezne stope na dobit, kao i kasnijem oporezivanju dividendi i udjela u dobiti država utječe na gospodarstvo i ulaganja.

Kroz povijest države su se najviše koristile smanjivanjem visine stope poreza na dobit kao mjerom kojom se poticao rast i razvoj gospodarstva. To je prva napravila Margaret Thatcher u Velikoj Britaniji u razdoblju 1982. – 1986. kada je snizila stopu poreza na dobit sa 52% na 35%, prisiljavajući i ostale države da slijede njezin primjer.[35]




Graf 2. Prosjek visine stope poreza na dobit u svijetu u razdoblju od 2013. do 2017.godine

Izvor: Internet stranica www.kpmg.com, (pristupljeno 29.06.2017.)

Na grafu 2., je prikazana prosječna stopa poreza na dobit u razdoblju od 2013. do 2017. godine, na kojem se vidi kako SAD imaju najveće stope poreza na dobit s blagim porastom, dok Europa u prosjeku najmanje s tendencijom smanjivanja.

[35] Pavlović, D. (2007.) Utjecaj visine poreza na dobit na priljev inozemnih izravnih ulaganja, str.736.

| Red.br. | Država | Stopa u % | | Red.br. | Država | Stopa u % |
|---|---|---|---|---|---|---|
| 1. | Switzerland | 8,5 | | 29. | Portugal | 21 |
| 2. | Hungary | 9 | | 30. | Denmark | 22 |
| 3. | Bulgaria | 10 | | 31. | Korea (ROK) | 22 |
| 4. | Gibraltar | 10 | | 32. | Sweden | 22 |
| 5. | Cyprus | 12,5 | | 33. | Israel | 24 |
| 6. | Ireland | 12,5 | | 34. | Italy | 24 |
| 7. | Germany | 15 | | 35. | Malaysia | 24 |
| 8. | Latvia | 15 | | 36. | Norway | 24 |
| 9. | Lithuania | 15 | | 37. | Austria | 25 |
| 10. | Mauritius | 15 | | 38. | China | 25 |
| 11. | Romania | 16 | | 39. | Indonesia | 25 |
| 12. | Singapore | 17 | | 40. | Netherlands | 25 |
| 13. | Taiwan | 17 | | 41. | Spain | 25 |
| 14. | Croatia | 18 | | 42. | Uruguay | 25 |
| 15. | Ukraine | 18 | | 43. | New Zealand | 28 |
| 16. | Czech Republic | 19 | | 44. | South Africa | 28 |
| 17. | Luxembourg | 19 | | 45. | Greece | 29 |
| 18. | Poland | 19 | | 46. | Australia | 30 |
| 19. | Slovenia | 19 | | 47. | India | 30 |
| 20. | Estonia | 20 | | 48. | Kenya | 30 |
| 21. | Finland | 20 | | 49. | Mexico | 30 |
| 22. | Iceland | 20 | | 50. | Philippines | 30 |
| 23. | Kazakhstan | 20 | | 51. | Belgium | 33 |
| 24. | Russia | 20 | | 52. | Brazil | 34 |
| 25. | Saudi Arabia | 20 | | 53. | Colombia | 34 |
| 26. | Thailand | 20 | | 54. | Argentina | 35 |
| 27. | Turkey | 20 | | 55. | Malta | 35 |
| 28. | Vietnam | 20 | | 56. | United States | 35 |

Tablica 5: Pregled visine poreznih stopa poreza na dobit po zemljama, izraženo u %.

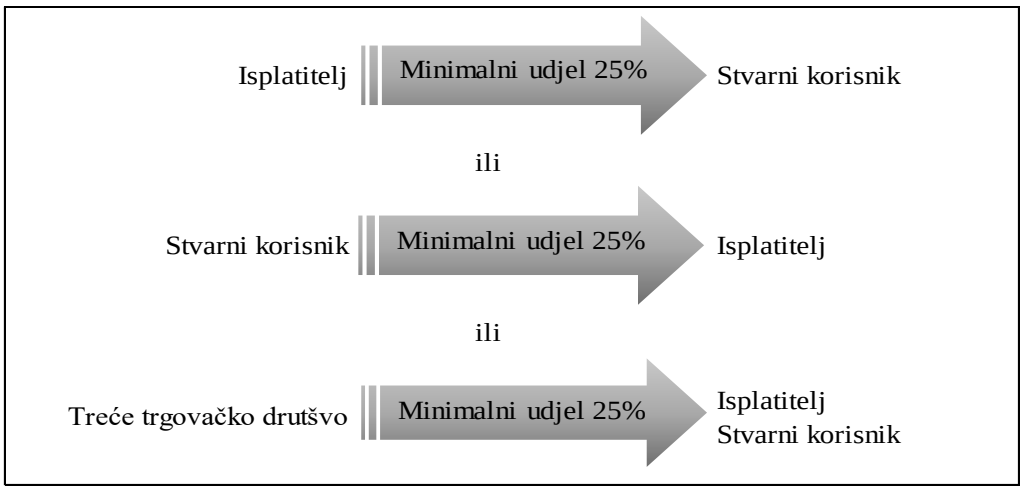
Izvor: https://dits.deloitte.com/#DomesticRatesSubMenu

U tablici 5 prikazana je visina stope poreza na dobit po zemljama za trenutnu 2017.godinu. Može se vidjeti koliko se ista razlikuje od zemlje do zemlje, a raspon je čak od 8,5% (Švicarska) do najviše od 35% (SAD).

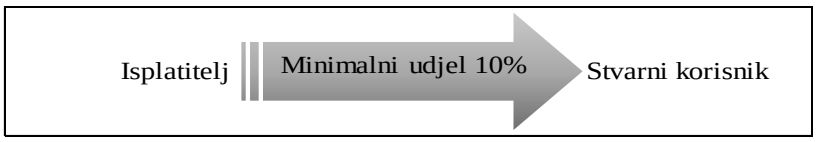
# 4. MEĐUNARODNE RAZLIKE U OPOREZIVANJU DRUŠTVA POREZOM NA DOBIT PO ODBITKU

Ulaskom Hrvatske u Europsku uniju i izmjenama Zakona o porezu na dobit, primjenjuje se zajednički sustav oporezivanja, odnosno Direktive 2003/49/EZ, 1990/435/EEZ, 2003/123/EZ i 2006/98/EZ. Prema tim Direktivama, porez na dobit po odbitku ne plaća se između zemalja povezanih društava u različitim zemljama članicama, a povezanim društvima se u smislu ove Direktive smatraju:

- ✓ Za isplate kamata i autorskih naknada[36]:




- ✓ Za isplatu dividendi i udjela dobiti, i to najmanje 24 mjeseca neprekidno[37]:




Isplatitelj je dužan ispunjenje svih uvjeta dokazati potvrdom nadležnog poreznog tijela prilikom svake isplate kamata, autorskih naknada, dividendi ili udjela u dobiti povezanom društvu iz jedne od država članica EU. Ako se ispunjenje svih uvjeta ne dokaže potvrdom u trenutku isplate, isplatitelj će biti dužan platiti porez na dobit po odbitku.[38] Porez po odbitku platit će se i ako se utvrdi da isplata dividendi ili udjela u dobiti za glavni cilj ili jedan od glavnih ciljeva ima utaju poreza ili izbjegavanje poreza.[39] Ukoliko nije riječ o povezanim

[36] Zakon o porezu na dobit (115/16), članak 51.a. i Direktiva 2003/49/EZ
[37] Ibid. Članak 51.b. i Direktive 1990/435/EEZ, 2003/123/EZ I 2006/98/EZ
[38] www2.deloitte.com. Raspoloživo na: https://www2.deloitte.com/hr/hr/pages/tax/articles/tax-alert-may-2013.html (pristupljeno 07.10.2017.)
[39] Ibid.

društvima, odnosno ne primjenjuje se zajednički sustav oporezivanja, primjenjuje se Međunarodni ugovor o izbjegavanju dvostrukog oporezivanja ukoliko je potpisan.

| | Država | Dividende | | Država | Kamate | | Država | Autorski honorar |
|---|---|---|---|---|---|---|---|---|
| 1. | Brazil | 0 | 1. | Austria | 0 | 1. | Gibraltar | 0 |
| 2. | Cyprus | 0 | 2. | Cyprus | 0 | 2. | Hungary | 0 |
| 3. | Estonia | 0 | 3. | Estonia | 0 | 3. | Latvia | 0 |
| 4. | Gibraltar | 0 | 4. | Finland | 0 | 4. | Luxembourg | 0 |
| 5. | Hong Kong | 0 | 5. | France | 0 | 5. | Malta | 0 |
| 6. | Hungary | 0 | 6. | Gibraltar | 0 | 6. | Netherlands | 0 |
| 7. | India | 0 | 7. | Hong Kong | 0 | 7. | Norway | 0 |
| 8. | Latvia | 0 | 8. | Hungary | 0 | 8. | Sweden | 0 |
| 9. | Malaysia | 0 | 9. | Latvia | 0 | 9. | Switzerland | 0 |
| 10. | Malta | 0 | 10. | Luxembourg | 0 | 10. | Bulgaria | 10 |
| 11. | Mauritius | 0 | 11. | Malta | 0 | 11. | China | 10 |
| 12. | Singapore | 0 | 12. | Netherlands | 0 | 12. | Estonia | 10 |
| 13. | United Kingdom | 0 | 13. | Norway | 0 | 13. | India | 10 |
| 14. | Vietnam | 0 | 14. | Sweden | 0 | 14. | Lithuania | 10 |
| 15. | Romania | 5 | 15. | Saudi Arabia | 5 | 15. | Malaysia | 10 |
| 16. | Saudi Arabia | 5 | 16. | Vietnam | 5 | 16. | Vietnam | 10 |
| 17. | Uruguay | 7 | 17. | Australia | 10 | 17. | Uruguay | 12 |
| 18. | China | 10 | 18. | Bulgaria | 10 | 18. | Colombia | 15 |
| 19. | Kenya | 10 | 19. | China | 10 | 19. | Croatia | 15 |
| 20. | Mexico | 10 | 20. | Iceland | 10 | 20. | Czech Republic | 15 |
| 21. | Thailand | 10 | 21. | Croatia | 15 | 21. | Germany | 15 |
| 22. | Croatia | 12 | 22. | Czech Republic | 15 | 22. | New Zealand | 15 |
| 23. | Czech Republic | 15 | 23. | Greece | 15 | 23. | Saudi Arabia | 15 |
| 24. | Greece | 15 | 24. | New Zealand | 15 | 24. | Slovenia | 15 |
| 25. | Netherlands | 15 | 25. | Slovenia | 15 | 25. | South Africa | 15 |
| 26. | Russia | 15 | 26. | South Africa | 15 | 26. | Thailand | 15 |
| 27. | Slovenia | 15 | 27. | Ukraine | 15 | 27. | Ukraine | 15 |
| 28. | Turkey | 15 | 28. | Romania | 16 | 28. | Romania | 16 |
| 29. | Ukraine | 15 | 29. | Indonesia | 20 | 29. | Austria | 20 |
| 30. | Poland | 19 | 30. | Philippines | 20 | 30. | Egypt | 20 |
| 31. | Spain | 19 | 31. | Poland | 20 | 31. | Finland | 20 |
| 32. | Finland | 20 | 32. | Russia | 20 | 32. | Greece | 20 |
| 33. | Indonesia | 20 | 33. | United Kingdom | 20 | 33. | Iceland | 20 |
| 34. | Korea (ROK) | 20 | 34. | United States | 30 | 34. | Indonesia | 20 |
| 35. | South Africa | 20 | 35. | Chile | 4/35 | 35. | Kenya | 20 |
| 36. | Taiwan | 20 | 36. | Argentina | 15.05/35 | 36. | Korea (ROK) | 20 |
| 37. | Canada | 25 | 37. | Colombia | 5/15 | 37. | Poland | 20 |
| 38. | Germany | 25 | 38. | Uruguay | 7/12 | 38. | Russia | 20 |
| 39. | France | 30 | 39. | Italy | 12.5/26 | 39. | Taiwan | 20 |
| 40. | United States | 30 | 40. | Lithuania | 0/10 | 40. | Turkey | 20 |

Tabela 6: Pregled stopa poreza na dobit po odbitku.

Izvor: www.deloitte.com

Iz tabele 6. se može primijetiti kako se RH nalazi u skupini zemalja s najmanjim ili srednjim vrijednostima po visini poreznih stopa na dobit po odbitku, od čega za dividende je 12% od maksimalnih 30% u SAD, kamate i autorski honorar 15% od maksimalnih 35% u Argentini i Čileu. Vidljivo je i kako neke zemlje imaju nultu stopu poreza na dobit po odbitku, kao što je Malta, i to po temelju sve tri osnove: kamata, dividendi i autorskog honorara dok im je stopa poreza na dobit među najvišima čak 35%.

U borbi protiv poreznih utočišta i odljeva kapitala, pri isplati kamata, dobiti ili autorskih honorara u zemlje koje se smatraju poreznim oazama, većina zemalja iz kojih se isplaćuje primjenjuje najvišu stopu bez olakšica, jer je to nepoštena porezna konkurencija i suvremeni neprijatelj broj jedan poreznim regulatorima. Porezno utočište je zemlja koja investitorima pruža slijedeće:

- ✓ nulte ili vrlo niske porezne stope
- ✓ potpuna ili značajna razina zaštite privatnih financijskih podataka
- ✓ manjak transparentnosti – mogućnost pojedinačnih poreznih ustupaka
- ✓ nepostojanje obveze stvarnog kontinuiranog boravka na području porezne oaze
- ✓ nepostojanje birokracije – tvrtku ili račun moguće je otvoriti u samo nekoliko minuta[40]

Dugo se porezna konkurencija nije smatrala važnom, međutim to se danas mijenja jer države gube milijarde eura poreznih prihoda, a javlja se i kao prepreka harmonizacije Europske unije. Multinacionalne kompanije naravno podržavaju otvorenu poreznu konkurenciju jurisdikcija i bore se protiv regulacija koje će harmonizirati porezne jurisdikcije i tako spriječiti odljev kapitala u porezne oaze. Najočitiji primjer borbe protiv porezne konkurencije i poreznih utočišta imamo kod članica EU-a i OECD-a, s ciljem slobodnog protoka kapitala i izbjegavanja dvostrukog oporezivanja kao i jačanja porezne konkurencije zajednica na globalnom tržištu.

[40] http://profitiraj.hr (pristupljeno dana 17.12.2017.)

Države na koje se primjenjuje najviša porezna stopa poreza po odbitku od 20% prema našim propisima su slijedeće:[41]

| Red.br. | Naziv države: | Kod: | Red.br. | Naziv države: | Kod: |
|---|---|---|---|---|---|
| 1. | Američki Djevičanski otoci | VI | 26. | Liberija (Liberia) | LR |
| 2. | Andora (Andorra) | AD | 27. | Lihtenštajn (Liechtenstein) | LI |
| 3. | Angvila (Anguilla) | AI | 28. | Makao (Macao) | MO |
| 4. | Antigva i Barbuda | AG | 29. | Maldivi (Maldives) | MV |
| 5. | Aruba | AW | 30. | Maršalovi otoci | MH |
| 6. | Bahami (Bahamas) | BS | 31. | Monako (Monaco) | MC |
| 7. | Bahrein (Bahrain) | BH | 32. | Montserat (Montserrat) | MS |
| 8. | Barbados | BB | 33. | Nauru | NR |
| 9. | Belize | BZ | 34. | Nizozemski Antili | AN |
| 10. | Bermuda | BM | 35. | Niue | NU |
| 11. | Božićni Otok (Christmas Island) | CX | 36. | Otočje Turks i Caicos | TC |
| 12. | Britanski Djevičanski otoci | VG | 37. | Otok Man (Isle of Man) | IM |
| 13. | Brunej (Brunej Darussalam) | BN | 38. | Palau | PW |
| 14. | Dominikanska Republika | DO | 39. | Panama | PA |
| 15. | Falklandski otoci | FK | 40. | Samoa | WS |
| 16. | Fidži (Fiji) | FJ | 41. | Sejšeli (Seychelles) | SC |
| 17. | Gibraltar | GI | 42. | Sveti Kristofor i Nevis | KN |
| 18. | Grenada | GD | 43. | Sveta Lucija (Saint Lucia) | LC |
| 19. | Guam (Guam) | GU | 44. | Sveti Vincent i Grenadini | VC |
| 20. | Guernsey | GG | 45. | Solomonski otoci | SB |
| 21. | Gvajana (Guyana) | GY | 46. | Tonga | TO |
| 22. | Hong Kong | HK | 47. | Trinidad i Tobago | TT |
| 23. | Jersey | JE | 48. | Tuvalu | TV |
| 24. | Kajmanski otoci (Cayman Islands | KY | 49. | Vanuatu | VU |
| 25. | Kukovi otoci (Cook Islands) | CK | 50. | Zajednica Dominika | DM |

Tablica 7: Popis država iz članka 31.st.10.Zakona o porezu na dobit

Izvor: Zakon o porezu na dobit (NN 115/16).

[41] Popis država iz članka 31.st.10.Zakona o porezu na dobit

# 5. MEĐUNARODNE RAZLIKE U OPOREZIVANJU DRUŠTVA POREZOM NA DODANU VRIJEDNOST

Većina zemalja značajne prihode ostvaruje upravo kroz porez na dodanu vrijednost (hrv. PDV, engl. VAT, njem. MwSt ili USt, tal. IVA itd.), dok neke zemlje uopće nemaju uvedenu tu vrstu indirektnog poreza ili imaju neki drugi oblik sličnog.

Tako na primjer Japan ima Consumtion tax (porez na potrošnju robe, usluga i uvoz) i iznosi 8%.[42] Zemlje poput Australije, Kanade, Indije[43], Malazije, Novog Zelanda i Singapura imaju svojevrstan Goods and Services Tax – GST. Ovaj sistem u većini ovih zemalja oporezuje robu i usluge po jedinstvenoj stopi, što znači da on zamjenjuje sve druge indirektne poreze.

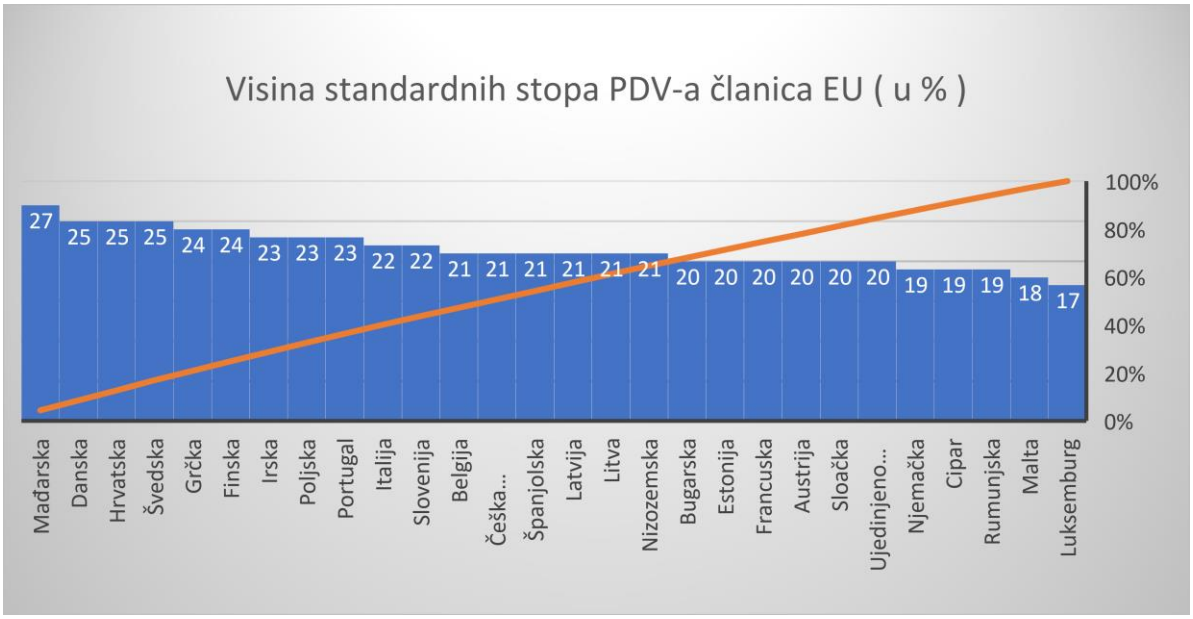
SAD ima poseban sistem, odnosno oni nemaju VAT ni GST, niti neki drugi oblik poreza na promet ili potrošnju, već imaju sustav Current Income. Porez se godišnje plaća na sav ostvareni prihod, kako pojedinca tako i pravne osobe, uz propisane olakšice.

Postoje zemlje koje uopće nemaju indirektnog oporezivanja, a to su Gibraltar, Hong Kong i Saudijska Arabija. Sve ostale zemlje koriste VAT (PDV) sustav a visina stope se znatno razlikuje, te je tako najniža standardna stopa u Tajvanu od 5%, a najviša je u Mađarskoj gdje iznosi 27%.

S obzirom da ovaj porez uglavnom snose krajnji potrošači, a to su korisnici fizičke osobe, koriste se niže ili nulte stope za većinu takvih proizvoda i usluga, kao što su kruh, mlijeko, lijekovi, medicinska pomagala i sl. Pravne osobe kod nabave sirovine i materijala imaju pravo odbitka iznosa poreza na dodanu vrijednost od obveze, te tako umanjiti plaćanje poreza dok krajnji potrošači tu mogućnost nemaju.

Ovaj oblik poreza se također treba razmotriti kod određivanja ukupnog poreznog opterećenja međunarodne kompanije u određenoj državi, jer ima direktan utjecaj na likvidnost društva.

[42] Od 01.listopada 2019., stopa se povećava na 10%, dok će snižena stopa 8% ostati za potrošnju hrane osim usluženе u restoranima kao i za tjedne novine koje izlaze minimalno dva puta tjedno.
[43] Indija je sa sustava PDV-a na sustav GST-a prešla tek 01.07.2017.godine.




Graf 1: Visina standardnih stopa PDV-a članica EU izražene u %.

Izvor: Stope PDV-a u EU na http://europa.eu/youreurope/business/vat-customs/buy-sell/vat-rates/index_hr.htm (pristupljeno 02.07.2017.)

S obzirom da Europska unija ima najviše stope PDV-a, u grafu 1. je pregled visine standardnih stopa poreza na dodanu vrijednost svih članica EU-a.

Europska unija kontrolira minimalnu stopu, ali ne i najvišu. Prosjek visine stope Europske unije trenutno je 21,52%, što je svrstava u sam vrh po visini standardnih stopa. Kada se radi o međunarodnoj razmjeni roba i usluga, oporezive transakcije su opterećene porezom na uvoz, a izvoz je oslobođen plaćanja poreza na dodanu vrijednost, dok EU unutar svojih članica ima pravilo jedinstvenog tržišta, a izvoz se smatra izvoz izvan granica EU-a, odnosno u treće zemlje.

Snižene ili međustope koje imaju većina zemalja, se uglavnom odnose na proizvode kao što su osnovne namirnice poput kruha, mlijeka, brašna ili šećera, farmaceutski proizvodi, knjige itd., ali je zanimljivo spomenuti kako jedina zemlja u EU koja nema sniženih ni međustopa je Danska. Danska ima jedinstvenu stopu od 25% i eventualno porezno oslobođenje odnosno iznimke za neke vrste usluga i dobara.

# 6. MEĐUNARODNO POREZNO PLANIRANJE

Izlaskom na međunarodno tržište društva se izlažu kako poslovnim tako i poreznim rizicima. Svakom investitoru je cilj dobra diversifikacija kapitala, čime se nastoje rizici smanjiti na minimum ili čak eliminirati. Jedna od strategija je i međunarodno porezno planiranje, čime se može znatno utjecati na povrat uloženog kapitala, uštede u smislu nižih poreza što doprinosi likvidnosti društva.

Međunarodno porezno planiranje je izuzetno složeno, zahtjeva posebne stručnjake iz područja računovodstva, financija i poreznog prava. „Međunarodno porezno planiranje je skup tehnika koje multinacionalne kompanije primjenjuju kako bi dugoročno i održivo smanjile svoje efektivno porezno opterećenje.“[44] Sadržaj međunarodnog poreznog planiranja s aspekta multinacionalnih kompanija može biti:

- ✓ Porez na dohodak
- ✓ Porez na dobit
- ✓ Porez na dobit po odbitku
- ✓ Porez na dodanu vrijednost.

Za svaku vrstu poreza mogu se napraviti projekcije koristeći relevantne podatke iz propisa zemalja u koja se kapital unosi, ugovore o izbjegavanju dvostrukog oporezivanja ukoliko postoje i dr. Uglavnom se u obzir prvenstveno uzima porezno planiranje poreza na dobit i poreza na dobit po odbitku, jer jurisdikcije kod stvaranja porezne konkurencije uglavnom zadiru u te vrste poreza. Porezi na dohodak su obično među najvišima, jer to oporezivanje se ne može seliti u druge jurisdikcije.

Metode koje međunarodnim kompanijama stoje na raspolaganju jesu[45]:

- ✓ Premještanje dobiti iz zemlje s visokim poreznim opterećenjem u zemlje s nižim poreznim opterećenjem (transferne cijene)
- ✓ Izbjegavanje oporezivanja iste dobiti u više zemalja (ugovori o izbjegavanju dvostrukog oporezivanja)
- ✓ Dvostruko iskorištavanje (tzv.Double dipping)
- ✓ Neoporezivi prihodi (tzv.White income).

[44] Kukić, N.(2009.). RRiF br. 04/09, str.125.
[45] Nobes, C.-Parker, R.(2008.) Comparative International Accounting, Tehnth Edition, str.517.

### 6.1. Transferne cijene kao metoda međunarodnog poreznog planiranja

Sam naziv transferne cijene je nastao zbog transferiranja dobara i usluga među povezanim društvima pa se postavilo pitanje po kojoj cijeni. Međunarodne kompanije su pribjegavale tome da to bude cijena po kojoj je dobro ili usluga nabavljena. Međutim, porezni regulatori su počeli taj pojam ugrađivati i u zakonske propise kako bi spriječili prijenos prihoda u zemlje s manjom poreznom stopom oporezivanja. Hrvatska je taj pojam unijela u zakon o porezu na dobit još 2005.godine na temelju smjernica OECD-a, kao i ostale države EU, čime se prihvatilo načelo nepristrane transakcije, tzv.*Arm's length principle*.[46] To znači da cijene između povezanih osoba trebaju biti na razini tržišnih, kao da se radi o nepovezanim osobama. Ukoliko se u poreznom nadzoru utvrdi drugačije, porezni regulatori imaju pravo zahtijevati plaćanje poreza na razliku između ostvarene transakcije i tržišne vrijednosti iste.

### 6.2. Ugovori o izbjegavanju dvostrukog oporezivanja kao metoda međunarodnog poreznog planiranja

Metode opisane u podpoglavnju 2.4. ovog rada, porezni i računovodstveni stručnjaci mogu učinkovito koristiti i kao metode međunarodnog poreznog planiranja. Zavisno od poslovnih planova društva, njihovog cilja, svrhe, vrste i načina poslovne transakcije, u odrednicama u ugovorima o izbjegavanju dvostrukog oporezivanja treba potražiti odgovore na neka pitanja kao što su: Dali je planirana transakcija definirana između država u Ugovoru? Osnovati društvo kćer? Investirati preko nepovezanih društva? Što se smatra stalnom poslovnom jedinicom?

### 6.3. „Double-dipping“ kao metoda međunarodnog poreznog planiranja

U šumi raznih međunarodnih propisa, poželjno je da se kod međunarodnog poreznog planiranja uzmu o obzir i mogućnosti dvostrukog iskorištavanja nekih rashoda. Često se događa da se neki rashod može koristiti u kombinaciji, kao rashod u državi izvora i kao porezna olakšica u drugoj. To se međunarodnim terminima naziva „double dipping“ odnosno dvostruko ili ponovljeno iskorištavanje, iako postoji više značenja u različitim kontekstima.[47]

[46] Smjernice za transferne cijene 7 i 8/14, Porezna uprava. https://www.porezna-uprava.hr/EU_Vanjski_poslovi/Stranice/EUvijesti.aspx (pristupljeno 22.11.2017.)
[47] https://www.investopedia.com/terms/d/doubledipping.asp (pristupljeno 22.11.2017.)

### 6.4. Neoporezivi prihodi kao metoda međunarodnog poreznog planiranja

Prihod koji se često naziva tzv.white income, jesu prihodi koji u jednoj zemlji mogu biti neoporezivi a u drugoj porezno priznati. Na primjer, neki vlasnički instrument se u zemlji primatelja može smatrati dugom i plaćanje kamata na isti u zemlju izvora je porezno priznato, a primatelju to može biti neoporeziva dividenda.[48]

[48] Nobes, C.-Parker, R.(2008.) Comparative International Accounting, Tehnth Edition, str.518.

# 7. ZAKLJUČAK

Međunarodni tijekovi kapitala, dobiti ili dohotka zahtijevaju kvalitetno planiranje međunarodnog oporezivanja u cilju poreznog rasterećenja i izbjegavanja dvostrukog ili čak višestrukog oporezivanja. Da bi potaknule međunarodni tijek i privukle što više stranog kapitala, svaka država nastoji voditi poreznu politiku koja to olakšava. Multinacionalna društva će iskoristiti prednosti nacionalnih poreznih politika kako bi smanjile svoje ukupno porezno opterećenje, odnosno iskoristiti tzv. zakonitu poreznu evaziju. U skladu s poreznim politikama, kao i njihova uspješna primjena, moraju se poduprijeti sa drugim relevantnim faktorima kao što su političko okruženje, sigurnost i konzistentnost zakona (ne česte izmjene), jednostavna primjena tih zakona, administrativna, operativna i financijska opterećenost društva poslovima vezanim za zadovoljenje zakonskih i poreznih obveza.

Pojam međunarodnog oporezivanja može se vezati uz dvije perspektive: kao poticaj stranom kapitalu ili kao sukob jurisdikcija. Utrka za stranim kapitalom u današnje vrijeme doseže vrhunac, osobito manje zemlje kojima i cijeli gospodarski sustav ovisi o stranom kapitalu i ulaganjima. Za zemlje u tranzicijskom razdoblju, odnosno zemlje koje su se okrenule ka otvorenoj ekonomiji nastaje „bojno polje“ za stranim kapitalom. Prilagođavanje međunarodnim uvjetima poslovanja i internacionalizacija nacionalnog gospodarstva postaje imperativ, iz čega su i nastale potrebe za harmonizacijom kako računovodstvenih sustava, tako i porezno-pravnih sustava i sl. S obzirom da se harmonizacija na međunarodnoj razini razvija dosta sporije od razvoja međunarodnih kompanija, države međusobno sklapaju bilateralne ugovore o izbjegavanju višestrukog oporezivanja kako bi unaprijedile ne samo poslovanje nego i dobre političke odnose.

S druge strane, postoji problemom s odljevom tog kapitala, te ako ne postoje dobro uređeni odnosi među određenim državama javlja se sukob jurisdikcija. Neuređenim međunarodnim nacionalnim oporezivanjem i bilateralnim odnosima, posljedice trpe svi. To danas nije samo pitanje prihodovanja poreza nego upućuje sliku i općenito o dobrom odnosu sa drugim državama, slobodan protok ljudi i kapitala znači i kvalitetniji život ljudi, napredak u području tehnologije i znanosti i sl. Mnogi veliki projekti i ulaganja u tehnologije dolaze upravo iz velikih multinacionalnih kompanija, koji imaju priliku generirati svoj kapital na način da ga presele u zemlje s povoljnijim uvjetima poslovanja i oporezivanja. Za ovakvo generiranje kapitala potrebna je dobra priprema i kvalitetan plan međunarodnog oporezivanja. Pri tome se to ne odnosi samo na društva u osnivanju. Svako međunarodno društvo može u bilo kojem

trenutku napraviti porezno restrukturiranje, te napraviti projekcije oporezivanja kako u svakoj pojedinoj zemlji gdje posluje tako i na nivou matice.

Međutim, svjedoci smo i negativnih primjera kako multinacionalne kompanije koriste pozitivne porezne propise i volju poreznih tijela. Osim, kao što je već spomenuto gore poreznih utočišta, koriste i svoj utjecaj u zemlji iz koje dolaze, kao što je „Enron“ u SAD-u, multinacionalna kompanija čiji slom je uzrokovao svjetsku financijsku krizu. Takav primjer imamo i u RH, trenutno aktualni slučaj „Agrokor“ čiji slom je opasnost i za slom cjelokupnog gospodarstva. Država može ovakve slučajeve spriječiti i/ili ublažiti svojim kvalitetnim nacionalnim propisima i oporezivanjem.

Suvremen čovjek, poduzetnik i investitor treba biti primjer kako se može na kvalitetan i etičan način iskoristiti pozitivne učinke različitih poreznih rješenja kako na nacionalnoj tako i na svjetskoj razini, jer svijest ljudi o obvezatnosti plaćanja poreza kao i s druge strane svijest državnog aparata kako treba ići u korak s tim ljudima i kompanijama je ključ daljnjeg razvoja suvremenih država na međunarodnoj sceni.

## 8. POPIS LITERATURE

1. A.Brealy, R. - C.Myers,S.- J.Marcus, A. (2007.) Osnove korporativnih financija, Mate d.o.o., 5 izdanje.

2. Alexander, D.-Cristopher N. (2010.) Financijsko računovodstvo, Mate d.o.o.; IV izdanje

3. Cipek, K. i Uljanić, I. Porezni vjesnik; Metode za izbjegavanje dvostrukog oporezivanja u sustavu poreza na dohodak.

4. Deloite: pregled poreznih stopa na https://dits.deloitte.com/#DomesticRatesSubMenu (Pristupljeno 01.07.2017.)

5. Deloite: www2.deloitte.com. Tretman poreza po odbitku od 1. srpnja 2013 (ili ulaskom RH u EU), Porezne novosti, svibanj 2013.Raspoloživo na: https://www2.deloitte.com/hr/hr/pages/tax/articles/tax-alert-may-2013.html (pristupljeno 07.10.2017.)

6. Deloitte; Tax guide and Investment 2017.

7. Doupnik, T. i Perera, H. (2009.), International Accounting.

8. Europa.eu: stope PVDV-a na http://europa.eu/youreurope/business/vat-customs/buy-sell/vat-rates/index_hr.htm (pristupljeno 02.07.2017.)

9. http://www.moj-bankar.hr/Kazalo/M/Multinacionalna-kompanija (Pristupljeno dana 06.10.2017.godine)

10. Institut za javne financije, Pojmovnik javnih stranica; Oporezivanje. Raspoloživo na: http://www.ijf.hr/hr/korisne-informacije/pojmovnik-javnih-financija/15/oporezivanje/305/nacela-oporezivanja/308/ (pristupljeno 30.09.2017.)

11. Investopedia: https://www.investopedia.com/terms/d/doubledipping.asp (pristupljeno 22.11.2017.)

12. Jelčić, B. (2001.). Javne financije. Zagreb: RRiF Plus

13. Kesner Škreb, M. Oporezivanje kapitalnih dobitaka; Financijska praksa.

14. Kesner-Škreb, M. (2007.), Institut za javne financije; Porezna harmonizacija

15. KPMG: pregled prosjeka visine poreznih stopa na dobit na www.kpmg.com (pristupljeno dana 29.06.2017.)

16. KPMG: pregled prosjeka visine poreznih stopa na dobit na www.kpmg.com (pristupljeno dana 29.06.2017.).

17. Kukić, N.(2009.). RRiF br.04/09, str.125.

18. Nobes, C.-Parker, R.(2008.) Comparative International Accounting, Tehnth Edition, str.517.

19. Pavlović, D. (2007.) Utjecaj visine poreza na dobit na priljev inozemnih izravnih ulaganja, str. 736.

20. Porezna uprava, propisi; ugovori o izbjegavanju dvostrukog oporezivanja. Raspoloživom na: http://www.porezna-uprava.hr/hr_propisi/_layouts/in2.vuk.sp.propisi.intranet/propisi.aspx (Pristupljeno 01.10.2017.)

21. Profitiraj.hr: http://profitiraj.hr/porezne-oaze-%E2%80%93-preduvjeti-i-posljedice-za-placanja-najnizih-poreza/ (Pristupljeno 17.12.2017.)

22. PWC WorldWide Tax Summaries 2017.

23. Roller, D. (2009.). Fiskalni sustavi i oporezivanje poduzeća.

24. Smjernice za transferne cijene 7 i 8/14, Porezna uprava. https://www.porezna-uprava.hr/EU_Vanjski_poslovi/Stranice/EUvijesti.aspx (pristupljeno 22.11.2017.)

25. Zakon o porezu na dobit FBiH.

26. Zakon o porezu na dobit Republike Srbije.

27. Zakon o porezu na dobit RH, NN115/16.

28. Zakon o porezu na dodanu vrijednost (NN115/16).

# 9. POPIS SLIKA I TABLICA

1. Slika 1. Klasifikacija poreza

2. Tablica 1. Pregled poticaja ulaganja za mikro, male, srednje i velike poduzetnike, prema propisanim uvjetima Zakona o poticanju ulaganja.

3. Tablica 2. Popis zemalja s kojima RH ima potpisan ugovor o izbjegavanju dvostrukog oporezivanja.

4. Tablica 3: Pregled dopuštenih prijenosa gubitaka po zemljama

5. Tablica 4: Pregled (ne)priznatih poslovnih transakcija

6. Tablica 5: Pregled visine poreznih stopa poreza na dobit po zemljama

7. Tablica 6: Pregled stopa poreza na dobit po odbitku.

8. Tablica 7: Popis država iz članka 31.st.10.Zakona o porezu na dobit.

9. Graf 1: Visina standardnih stopa PDV-a članica EU izražene u %.

10. Graf 2. Prosjek visine stope poreza na dobit u svijetu u razdoblju od 2013. do 2017.godine