POREZNO PLANIRANJE U DOMENI POREZA NA DOBIT

Tomaš, Ante

Undergraduate thesis / Završni 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://urn.nsk.hr/urn:nbn:hr:124:766691

Rights / Prava: In copyright / Zaštićeno autorskim pravom.

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

Repository / Repozitorij:

REFST - Repository of Economics faculty in Split

zir.nsk.hr

UNIVERSITY OF SPLIT

dabar
DIGITALNI AKADEMSKI ARHIVI I REPOZITORIJI

SVEUČILIŠTE U SPLITU

EKONOMSKI FAKULTET

ZAVRŠNI RAD

POREZNO PLANIRANJE U DOMENI POREZA NA DOBIT

Mentor: **Student:**

prof.dr.sc. Nikša Nikolić **Ante Tomaš**

Split, kolovoz, 2018.

SADRŽAJ

1. UVOD 4

1.1 Definicija problema 4

1.2. Ciljevi rada 4

1.3. Metode rada 4

1.4. Struktura rada 5

2. POREZNO PLANIRANJE 6

2.1. Povijest poreza i poreznog planiranja 6

2.2. Osnovni pojmovi vezani za razumijevanje poreznog planiranja 6

2.2.1. Pojam poreznog planiranja 6

2.2.2. Izbjegavanje poreza i porezna utaja 7

2.2.2.1. Izbjegavanje poreza (porezna evazija) 7

2.2.3. Razlika između izbjegavanja poreza, porezne evazije i utaje poreznog 8

2.2.4. Međunarodno porezno planiranje 8

2.2.5. Strategije multinacionalnih kompanija u međunarodnom poreznom planiranju 9

2.2.5.1 Strategija premještanja prihoda 9

2.2.5.2. Strategija fokusiranja na matičnu poreznu jurisdikciju 9

2.2.6. Tehnike multinacionalnih kompanija u međunarodnom poreznom planiranju 9

2.2.6.1. Privremene nasuprot trajnim uštedama u plaćanju poreza 10

2.2.6.2 Stvarno nasuprot formalnom poreznom planiranju 10

2.2.6.3. Tehnike stvarnog poreznog planiranja 11

Tehnika premještanja poreznog subjekta 11

Tehnika premještanja poreznog objekta 11

Tehnika premještanja poreznog subjekta i poreznog objekta 12

2.2.6.4. Korištenje nasuprot nekorištenju ugovora o izbjegavanju dvostrukog oporezivanja 12

2.3. Porezno planiranje u okvirima domaćeg gospodarstva 12

2.4. Porezno planiranje u okvirima međunarodnog gospodarstva 13

2.5. Intenziviranje poreznog planiranja 13

2.6. Odgovor poreznih jurisdikcija na intenziviranje poreznog planiranja 14

2.7. Agresivno porezno planiranje 15

3. POREZ NA DOBIT 17

3.1. Povijest poreza na dobit 17

3.2. Pojam poreza na dobit 17

3.3. Temeljni elementi poreza na dobit ... 17
3.3.1. Porezni obveznik ili porezni subjekt ... 17
3.3.2. Porezna osnovica ... 18
3.3.3. Porezna stopa ... 18
3.3.4 Porezne olakšice ... 18
3.4. Učinci poreza na dobit ... 18
3.5. Načini oporezivanja dobiti tvrtke ... 18
3.5.1. Sustav izdvajanja ... 19
3.5.2. Ekonomsko dvostruko oporezivanje ... 19
3.5.3. Sustav djelomične nedjeljivosti dobiti ... 19
3.5.3.1. Na razini poduzeća ... 19
3.5.3.2. Na razini dioničara ... 20
3.5.4 Sustav potpune nedjeljivosti ... 21
4. POREZ NA DOBIT U REPUBLICI HRVATSKOJ ... 22
4.1. Porez na dobit od osamostaljenja Republike Hrvatske do danas ... 22
4.2. Osnovni elementi poreza na dobit u RH ... 23
4.2.1. Porezni obveznik poreza na dobit u RH ... 23
4.2.1.1. Subjekti u RH koji nisu obveznici poreza na dobit ... 23
4.2.1.2. Rezidenti ... 24
4.2.1.3. Nerezidenti ... 24
4.2.2. Porezna osnovica ... 24
4.2.3. Porezna stopa ... 25
4.2.4. Porezne olakšice i oslobođenja za porezne obveznike koji obavljaju djelatnost na potpomognutim područjima ... 25
4.3. Porez na dobit kao sastavnica direktnih poreza u RH ... 26
5. POREZNO PLANIRANJE U DOMENI POREZA NA DOBIT ... 27
5.1. Porezno planiranje poreza na dobit u domaćim okvirima ... 27
5.1.1. Elementi za smanjenja dobitka / povećanja gubitka PD obrasca ... 27
5.1.1.1. Prihodi od dividendi i udjela u dobitku (čl.6.st.1.t.1. Zakona o porezu na dobit) 27
5.1.1.2. Nerealizirani dobici (čl. 6., st., 1. t. 2. Zakona o porezu na dobit) ... 29
5.1.1.3. Prihodi od naplaćenih otpisanih potraživanja (čl. 6. st. 1. t. 3. Zakona o porezu na dobit) ... 30
5.1.1.4. Ostali rashodi ranijih razdoblja (čl. 6. st. 2. Zakona o porezu na dobit) ... 30
5.1.1.5. Smanjenje dobitka za ostale prihode ... 30
5.1.1.6. Smanjenje dobiti zbog promjene metode utvrđivanja porezne osnovice ... 30
5.1.1.7. Trošak amortizacije koji ranije nije bio priznat ... 31

5.1.1.8. Ukupni iznos državnih potpora ... 31
5.1.1.9. Državna potpora za obrazovanje i izobrazbu ... 31
5.1.1.10 Državna potpora za istraživačko razvojne projekte ... 33
5.1.2. Porezne olakšice za porezne na dobit subjekata iz područja čija je vrijednost indeksa razvijenosti manja od 50% prosjeka Republike Hrvatske u Republici Hrvatskoj ... 34
5.3. Porezno planiranje na međunarodnom planu ... 35
5.3.1 Hibridni aranžmani ... 35
5.3.1.1. Ostvarivanje prava na dvostruki porezni odbitak ... 36
5.3.1.2. Odbitak / neuključivanje ... 37
5.3.1.3. Aranžmani kojima je cilj generiranje odbitka za porez plaćen u inozemstvu ... 39
5.3.2. Pravila u vezi prevencije zlouporabe hibridnih aranžmana ... 41
6. ZAKLJUČAK ... 42
LITERATURA ... 44
POPIS SLIKA I TABLICA ... 45
Tablice ... 45
Slike ... 45
SAŽETAK / SUMMARY ... 46
Sažetak ... 46
Summary ... 47

1. UVOD

1.1 Definicija problema

Budući da su svi porezni obveznici Republike Hrvatske ali isto tako i ostalih država podložni raznim oblicima poreza svima bi trebao biti cilj provesti što bolje planiranje u svrhu plaćanja što manjeg iznosa poreznih obveza državi, u okviru važećih zakona. Među raznim oblicima poreza u svakom društvu porez na dobit jedan je od glavnih, temeljnih stupova svakog modernog poreznog sustava. Takav porezni oblik predstavlja krucijalan prihod za državni proračun, kojeg država sama ubire od mikro, malih, srednjih i velikih poduzeća, da bi pokrila svoje rashode. Svako od tih poduzeća dugoročno pokušava ostvariti što veći profit koji je po definiciji razlika između prihoda i rashoda poduzeća. Imajući to na umu, svaki upravitelj u poslovnom planiranju kao važnu komponentu razmatra poreznu obvezu u vidu troškova poduzeća kojim rukovodi. Stoga dolazimo do potrebe planiranja minimiziranja osnovice poreza na dobit i korištenja dostupnih poreznih olakšica s kojim se svakodnevno susreće velik broj tvrtki i poreznih obveznika zbog težnje čovjeka kao ekonomskog bića da maksimizira ekonomsku učinkovitost povećanjem profita. Stoga je kao osnovni problem ovog istraživanja odabrano sagledavanje mogućnosti poslovnog planiranja u domeni poreza na dobit.

1.2. Ciljevi rada

Ciljevi ovog završnog rada su:

- odgovoriti na pitanje je li moguće efikasnim poreznim planiranjem platiti manji iznos poreza na dobit ostajući pri tom u zakonskim okvirima, što je jako značajno za porezne obveznike, te
- ukazati na važnost upravljanja osnovicom poreza na dobit, te prikazati metode i načine kojima se to postiže u Republici Hrvatskoj i na međunarodnom planu, za porezne obveznike koji djeluju u različitim poreznim jurisdikcijama.

1.3. Metode rada

Metode koje su korištene u pripremi rada su: povijesna metoda, deskriptivna metoda, metode analize i sinteze, indukcijska i dedukcijska metoda. Obradom rezultata dobivenih provedenim metodama izveden je zaključak rada.

1.4. Struktura rada

Uvod u rad u kojem je iskazano definiranje problema slijedi **drugi dio** koji opisuje povijest poreza i poslovnog planiranja. Definira i obrazlaže ključne pojmove za razumijevanje problematike poreznog planiranja poput poreznog izbjegavanja i utaje poreza, tehnike i instrumente međunarodnog poreznog planiranja, strategije multinacionalnih kompanija u poreznom planiranju, porezno planiranje na domaćem i međunarodnom planu te agresivno poslovno planiranje. Ukazuje na značaj poreznog planiranja u okviru zakonski dostupnih metoda kako bi se povećala dobiti poduzeća smanjenjem poreznih rashoda.

U trećem i četvrtom dijelu rada elaborira se o pojmu poreza na dobit, njegovim elementima, učincima i načinima oporezivanja istog, kako u globalu, tako i u Republici Hrvatskoj.

Peti dio obrađuje porezno planiranje u domeni poreza na dobit. Opisuju se metode smanjenja poreznih obveza dostupne u okvirima porezne jurisdikcije Republike Hrvatske te u slučajevima kada porezni subjekt potpada pod dvije ili više poreznih jurisdikcija, s naglaskom na razne vrste hibridnih aranžmana koji se koriste u poslovnom planiranju. Isto tako govori se o zajedničkim i pojedinačno dostupnim mjerama koje porezne jurisdikcije mogu poduzimati kako bi smanjili poreznu evaziju i poreznu utaju te kako se porezni subjekti kontinuirano prilagođavaju u svrhu povećanja profita smanjenjem poreznih davanja.

Šesti dio je zaključak završnog rada. **Sedmi dio** sadržava korištenu literaturu. **Osmi dio** je sažetak / summary rada.

2. POREZNO PLANIRANJE

2.1. Povijest poreza i poreznog planiranja

Porezi kao prisilna davanja koja su nametnuta građanima i tvrtkama u suvremenim državama vuku svoje korijene daleko u prošlost. Nametali su ih, u nekom obliku obveze, u starim civilizacijama kao što je bila egipatska u vidu prava vladara nad cjelokupnom imovinom i vlasništvom nad zemljom i prirodnim resursima. Primjerice, stara Grčka država je oporezivala strance i robove. Rimsko Carstvo također je oporezivalo svoje građane glavarinom dok nisu stekli veliko bogatstvo ratnim osvajanjima i ekspanzijom carstva. Srednji vijek karakterizirali su porezi na zemlju, nasljedstvo i glavarine. Slijedilo je stvaranja jakih centraliziranih država u kojima je došlo do kulminacije oslanjanja na porezne oblike poput poreza na promet roba za široku potrošnju, poreza na zemlju i dr.

Tada se prvi put javlja otpor prema plaćanju poreza. Porezno planiranje, potaknuto raznim poreznim oblicima, nametima i pristojbama, a razvijeno na bazi protivljenja plaćanju u svrhu smanjenja poreznih obveza, u punom smislu nastaje u doba modernih poreznih sustava kakve poznajemo danas. Upravo taj otpor i nelagoda obveze nametnute čovjeku potiču ga na racionalno razmišljanje i podrobnije planiranje u poreznoj sferi.

Između ostalog, poreznom planiranju su doprinijeli porezni zakoni i sudske odluke.

„U slučaju Gregory v. Helvering u SAD-u, sudac Learned Hand presudio je da porezni obveznik ne mora djelovati na način da plati onoliko poreza koliko bi to odgovaralo državnoj riznici te da čak ne postoji niti domoljubna dužnost da porezni obveznik nepotrebno povisi svoju poreznu obvezu (Supreme Court of the United States, Gregory v. Helvering, Commissioner of Internal Revenue (1934) 6469 F 2.d 809); Nizozemsko porezni zakon (Belastingstatuut) kojeg donosi Ministarstvo financija čak eksplicite navodi da porezni obveznik ima pravo optimizirati svoje poslovno ponašanje u porezne svrhe.“ (N. Kukić, 2008).

2.2. Osnovni pojmovi vezani za razumijevanje poreznog planiranja

2.2.1. Pojam poreznog planiranja

Porezno planiranje omogućava poreznim obveznicima usklađivanje vlastitog svakodnevnog poslovanja kako bi smanjili porezne obveze u okvirima primjene važećih poreznih zakona, pravila i propisa bilo u matičnoj državi ili inozemstvu, ovisno o ustroju poreznog subjekta.

2.2.2. Izbjegavanje poreza i porezna utaja

2.2.2.1. Izbjegavanje poreza (porezna evazija)

Jedan od glavnih faktora koji opisuje ponašanje poreznih obveznika po N. Nikolić (1999) je **izbjegavanje plaćanja poreza ili porezna evazija**. Ono nastaje kao posljedica otpora i averzije prema poreznim obvezama. Državi to predstavlja smanjenje iznosa prihoda prikupljenih porezima, što je za državu nepoželjna praksa. Glavni cilj svake vlasti je dovesti poreznu evaziju na minimum. Pojavljuje se u dva osnovna oblika kao: **Zakonita ili dopuštena evazija i nezakonita ili nedopuštena evazija**.

„U zakonitoj ili dopuštenoj evaziji porezni se obveznik ne trvi sa zakonom ili drugim pravnim propisima. Tako, recimo, ako ne želimo kupiti nekakav proizvod, nećemo platiti ni porez koji je sadržan u cijeni tog proizvoda.

Neplaćanje poreza kazuje da je riječ o poreznoj evaziji. Međutim, ne sukobljavamo se sa zakonom jer nas nitko nikakvim zakonskim aktom ne može natjerati da kupimo taj proizvod.“ (N. Nikolić, 1999).

Dopuštena ili zakonita evazija može biti **namjerna zakonita evazija**, ili **nenamjerna zakonita evazija**.

a. **Zakonita evazija** se javlja onda kada javna vlast omogući izbjegavanje porezne obveze za neke porezne obveznike dok se druga javlja onda kada porezni obveznici, mimo javne vlasti, istražuju, pronalaze i koriste „rupe“ u postojećim zakonima i propisima. Ovakvom tipu evazije suprotstaviti se može samo visoko-funkcionalnim, harmoniziranim poreznim sustavom najviše kakvoće. Rješenje problema Nikolić (1999) nalazi u načelu autonomije fiskalnog prava koje omogućuje javnoj vlasti da opće odrednice poreza u zakonskim aktima mijenja svojim odrednicama baziranim na stvarnim činjenicama.
b. **Nezakonita evazija** s druge strane poreznog obveznika sukobljava sa zakonom, te se smatra kaznenom radnjom. U nezakonito izbjegavanja poreza spadaju krijumčarenje odnosno kontraband i utaja poreza još poznata i kao defraudacija. **Kontraband ili šverc** je prebacivanje robe preko državnih granica da bi se izbjeglo plaćanje carine, carinskih pristojba, trošarina, poreza na promet itd. **Utaja poreza ili defraudacija** je namjerno neprijavljivanje ili netočno prijavljivanje elemenata koji utječu na obračunavanje porezne obveze, te vlast dovode u zabludu o njenoj poreznoj snazi.

2.2.3. Razlika između izbjegavanja poreza, porezne evazije i utaje poreznog

Kukić (2009) navodi u svom članku kako porezne jurisdikcije vode vječnu borbu s razlikovanjem pojmova izbjegavanja poreza, porezne evazije i utaje. Za državu potpuno je irelevantno jeli njen prihod od poreza umanjen radi utaje ili zakonitog izbjegavanje poreznih obveza. Utaja u očima zakona predstavljena je kao ilegalan čin, dok izbjegavanje poreza može biti legalan čin u određenim slučajevima. Stoga, definiranje pojmova o tome što je legalno, odnosno zakonito u jednoj jurisdikciji ne mora nužno biti legalno u drugoj i obratno.

Očigledno, postoje poteškoće točnom određivanju legalnosti međunarodnih transakcija između različitih poreznih jurisdikcija. Sudeći po utjecaju izbjegavanja poreza na državni proračun, načela jednakosti, mijenjanju tijeka kapitala, međunarodne konkurentnosti, korištenju rupa u zakonu i tajnosti transakcija **porezno se izbjegavanje dovodi u usku vezu s klasičnom poreznom utajom**.

Za razliku od zakonitog izbjegavanja poreza i porezne utaje, puno je teže napraviti distinkciju između poreznog planiranja i izbjegavanja poreza, o čemu će se elaborirati u daljnjem tekstu.

2.2.4. Međunarodno porezno planiranje

Skup tehnika karakterističnih za multinacionalne kompanije u svrhu povećanja profita smanjivanjem poreznog opterećenja koje pridonosi održavanju konkurentske prednosti na tržištu naziva se **međunarodno porezno planiranje.** Pravilno definiranje porezne strategije temelj je za uspješno međunarodno porezno planiranje. Generalni cilj multinacionalnih kompanija pri osmišljavanju porezne strategije je komparirati određene čimbenike s kompanijama iste djelatnosti (*engl. benchmarking)*, prvenstveno indikatore stope stvarno plaćenih poreza i efektivnog poreznog opterećenja kako bi osmislile vlastito, optimalno porezno planiranje. Faktor prihoda ključan je za identifikaciju čimbenika vezanih za visinu konsolidirane porezne obveze, poput financijskih ili poslovnih okolnosti. Nakon izvršrne komparacije čimbenika s kompanijama iste djelatnosti slijedi odabir jedne ili kombinacije više poreznih strategija, od kojih je potrebno izdvojiti strategiju alokacije ili premještanja prihoda i strategiju fokusiranja na matičnu jurisdikciju. (Nenad Kukić, 2009)

2.2.5. Strategije multinacionalnih kompanija u međunarodnom poreznom planiranju

2.2.5.1 Strategija premještanja prihoda

Strategija premještanja prihoda vezana je za proces identificiranja dijela prihoda multinacionalne kompanije, te njegove realokacije iz jurisdikcije s višim u jurisdikciju s nižim poreznim teretom. Sam čin poreznog realociranja prihoda u domeni je legalnog izbjegavanja oporezivanja, te ima dugoročnu i trajnu korist za kompaniju. Tehnike koje se koriste u sklopu strategije su optimalno strukturiranje financiranja kompanija, tehnika hibridnih entiteta ili tehnika entiteta dvostruke rezidentnosti. Jedan od primjera mjera koje se poduzimaju je prijenos imovine ili pojedinih poslovnih funkcija. U tom slučaju, određenoj poslovnoj funkciji korporacije u jurisdikciji s nižim poreznim opterećenjem može biti odobren porezni praznik. Njime se nove industrije, na određeni vremenski period, izuzimaju iz poreza na dobit, a sve u svrhu razvoja i razgranavanja tuzemne industrije ukoliko se radi o funkciji proizvodnje, te privlačenja stranih investitora.

Strategija premještanja prihoda uključuje redizajniranje na način da se poslovne funkcije centraliziraju u jednu od članica grupe ili se angažiraju vanjski subjekti specijalizirani za određen tip poslovnog procesa.

2.2.5.2. Strategija fokusiranja na matičnu poreznu jurisdikciju

Najvažniji čimbenik koji utječe na provođenje ovog tipa strategije je, kako mu i samo ime kaže, koncentriranje na onu jurisdikciju u kojoj matično društvo kompanije ima svoje sjedište. Fokus je na **svojstvima matične porezne jurisdikcije** pomoću kojih multinacionalna kompanija nastoji smanjiti efektivno porezno opterećenje. Pod tim se podrazumijevaju svojstva kao: porezni praznici, visina poreznih stopa, mogućnost korištenja poreznog kredita, pravila o prijenosu poreznog gubitka, poticaji i olakšice za razvoj određenih poslovnih zona i sl. Iznimno značajnu ulogu u uspješnoj realizaciji ove porezne strategije ima odjel upravljanja likvidnošću koji se bavi premještanjem novca iz različitih poreznih jurisdikcija, zbog potrebe isplate dividendi ili novih investicija, tamo gdje je potreban.

2.2.6. Tehnike multinacionalnih kompanija u međunarodnom poreznom planiranju

Tehnike poreznog planiranja multinacionalnih kompanija odraz su njihovih poreznih strategija. Najpoznatije korištene tehnike za provođenje poreznih strategija su:

- Tehnike kojima je cilj odgađanje plaćanja poreza odnosno **privremene uštede** i tehnike kojima je cilj **trajna ušteda** u plaćanju poreza,

- **Stvarno i formalno porezno planiranje**,
- Tehnike korištenja **ugovora o izbjegavanju dvostrukog oporezivanja** i tehnike nekorištenja ugovora u izbjegavanju dvostrukog oporezivanja.

2.2.6.1. Privremene nasuprot trajnim uštedama u plaćanju poreza

„Porezne strategije preferiraju tehnike kojima je cilj trajna ušteda odnosno trajno smanjenje poreznog opterećenja, iako i **privremene odgode porezne obveze** imaju svoju važnost ako se u obzir uzme vremenska preferencija novca. Privremena odgoda porezne obveze u nacionalnoj poreznoj jurisdikciji svodi se na odgađanje priznavanja prihoda za porezne svrhe.“ Primjer takve tehnike je prodaja imovine koja se odvija između matičnog i ovisnog društva. Načelo, nekonsolidirane osnovice poreza na dobit podrazumijeva da se matično društvo i ovisno društvo promatraju kao odvojeni entiteti kad je oporezivanje u pitanju.

U slučaju primjenjivanja tog načela takva transakcija prodaje imovine može dovesti do oporezivog prihoda kod prodavatelja ako je fer vrijednost veća od knjigovodstvene vrijednosti prodanog sredstva. U slučaju da nacionalna jurisdikcija matično i ovisno društvo promatra kao jednu pravnu osobu tj. jedan ekonomski subjekt za potrebe oporezivanja (tzv. konsolidirana osnovica poreza na dobit) takva transakcija neće prouzročiti oporezivanje prihoda.

Čak, dok god se ta ista imovina nalazi unutar skupine povezanih društava i ne prodaje se društvima koji joj ne pripadaju, prodavatelj neće podlijegati poreznoj obvezi. Stoga, konsolidirana grupa je instrument za odgađanje porezne obveze. Tehnike odgađanja poreznih obveza u prekograničnim transakcijama ovise o metodi izbjegavanja dvostrukog oporezivanja pojedine države.

Države poput Irske, Velika Britanije, Japana i SAD koriste kreditnu metodu za izbjegavanje dvostrukog oporezivanja i oporezuju zarade domaćih društava u inozemstvu a omogućuju odgađanje porezne obveze tek onda kada se zarada iz inozemstva unese u zemlju.

2.2.6.2 Stvarno nasuprot formalnom poreznom planiranju

Stvarno ili bitno porezno planiranje (*engl. substantive tax planning*) ima jak efekt na tijek ekonomske aktivnosti, te predstavlja prestanak obavljanja ekonomskih aktivnosti odnosno djelatnosti u jurisdikciji s visokim poreznim opterećenjima po kompaniju. S druge strane **formalno planiranje** prilagođava se poreznim jurisdikcijama u kojima istražuje i potom primjenjuje mogućnosti izbora različitih načina financiranja.

2.2.6.3. Tehnike stvarnog poreznog planiranja

Stvarno porezno planiranje obuhvaća tri osnovne tehnike, a to su tehnika premještanja poreznog subjekta, tehnika premještanja poreznog objekta i tehnika premještanja poreznog objekta i poreznog subjekta.

Tehnika premještanja poreznog subjekta

Ova tehnika odnosi se na realokaciju sjedišta trgovačkog društva (pravnog entiteta) u poreznu jurisdikciju karakteriziranu nižim porezom. Ona se koristi u svrhu izbjegavanja dvostrukog oporezivanja jer većina imovine koja ostvaruje prihod ostaje pod visokim poreznim teretom u drugoj jurisdikciji. Uz navedeno, postoji još nekoliko konkretnih primjera.

„Moguće je, također, da jurisdikcija u koju je porezni subjekt preseljen nema oporezivanje porezom po odbitku (ili ima niže stope poreza po odbitku), da se na porezni subjekt zbog legislative nove porezne jurisdikcije ne primjenjuju pravila o nezakonitom izbjegavanju porezne obveze i sl. Osnovni nedostatak ove tehnike je velika vjerojatnost da će porezni subjekt biti oporezovan pri izlasku iz porezne jurisdikcije s visokim poreznim opterećenjem.“ (N. Kukić, 2009). Nadalje, moguće je da rezidentnost poreznog subjekta bude različito definirana u dvije različite porezne jurisdikcije. To je posljedica dvije činjenice.

„Kao prvo, vrlo je teško definirati koncept rezidentnosti trgovačkog društva jer nacionalne porezne jurisdikcije i bilateralni ugovori o izbjegavanju dvostrukog oporezivanja koriste termin „**stvarno mjesto uprave**“ da bi odredili poreznu rezidentnost društva.“

„Kao drugo, sam pojam „pravna osoba“ različito je definiran u različitim poreznim jurisdikcijama, što je posljedica razvoja pojedinog nacionalnog prava, tradicije i sl. Stoga se entitet koji se smatra pravnom osobom u jednoj jurisdikciji ne mora se smatrati istim takvim entitetom u drugoj jurisdikciji.“ (N. Kukić, 2009)

Tehnika premještanja poreznog objekta

Tehniku karakterizira podjela na djelomičan ili potpun prijenos, te u većini slučajeva podrazumijeva prijenos kapitala ili prava intelektualnog vlasništva u jurisdikciju s manjim poreznim obvezama. Od tehnike premještanja poreznog subjekta razlikuje je to što rezidentnost subjekta ostaje nepromijenjena.

Premještanjem imovine koja generira prihod stvara se stalno mjesto poslovanja.

Ono pripada poreznoj jurisdikciji s nižim poreznim stopama na prihod, dok će prihod stalnog mjesta poslovanja u prvotnoj jurisdikciji s većim poreznim teretom biti djelomično ili potpuno izuzet od oporezivanja.

Dodatni način premještanja poreznog objekta i transfera kapitala ili imovine javlja se u slučaju osnivanja novog društva, u drugoj jurisdikciji koja ima niže porezno opterećenje od prve.

Tehnika premještanja poreznog subjekta i poreznog objekta

U punom smislu ova tehnika predstavlja raskidanje svih postojećih veza s poreznom jurisdikcijom koju se napušta, te se cijeli poslovni proces seli u novu jurisdikciju.

2.2.6.4. Korištenje nasuprot nekorištenju ugovora o izbjegavanju dvostrukog oporezivanja

„Primjer korištenja tehnike **poreznog planiranja korištenjem odredaba ugovora o izbjegavanju dvostrukog oporezivanja** je kada porezni obveznik (rezident ili nerezident jedne od država ugovornica) osniva pravni entitet u drugoj državi ugovornici kako bi iskoristio pogodnosti koje mu pružaju odredbe ugovora o izbjegavanju dvostrukog oporezivanja između te dvije države ugovornice, a koje mu inače ne bi bile dostupne.“ (N. Kukić, 2009)

Primjer za **porezno planiranje koji ne koristi odredbe ugovora o izbjegavanju dvostrukog oporezivanja** je erozija porezne osnovice. Porezni obveznik u toj situaciji ulaže novac, kao vlasničku glavnicu, iz zemlje s velikim poreznim opterećenjem u zemlju s nižim poreznim opterećenjem da bi mu se isti novac vratio u obliku zajma.

2.3. Porezno planiranje u okvirima domaćeg gospodarstva

Porezno planiranje u okvirima domaćeg gospodarstva je proces kojim se ostvaruju zacrtani poslovni ciljevi kroz razvijanje modela, strategija i transakcija, uz istovremeno ostvarenje optimalnih poreznih učinaka unutar zakonskih okvira domaće porezne jurisdikcije. Modeli planiranja u poreznoj sferi osmišljeni su zbog težnje poduzetnika za ustrojavanjem vlastita poslovanja uz znatno smanjenje porezne obveze.

Što se tiče ekonomskih subjekata koji djeluju u jednoj državi, njihovo planiranje zasniva se na računovodstvenim metodama korištenja elemenata za smanjivanje porezne osnovice, državnih potpora, koje umanjuju osnovicu poreza na dobit, te pruženih poreznih olakšica u različitim oblicima koje, uglavnom smanjuju porezne stope.

Razne porezne olakšice dostupne u Republici Hrvatskoj za eventualno umanjenje porezne obveze ili oslobađanje od iste pojašnjene su instrukcijama za Godišnji obračun poreza na dobitak. Primjeri su:

- olakšice i oslobođenja na području Grada Vukovara te prve skupine prema čl. 28.a st. 1. Zakona i čl. 42. Pravilnika,
- olakšice prema čl. 8., 9., 25. i 26. Zakona o poticaju ulaganja I čl. 43.a st. 1. i 2. Pravilnika,
- olakšica prema čl. 25. Zakona o poticanju ulaganja i čl. 43.a. st. 3. Pravilnika.

Navedeno obuhvaća samo dio olakšica u RH koje su detaljnije obrađene u 5. poglavlju.

2.4. Porezno planiranje u okvirima međunarodnog gospodarstva

Globalizacija i liberalizacija svjetskog tržišta stvorile su prilike da trgovačka društva diljem svijeta dožive „procvat“. Multinacionalne kompanije koje posluju u više zemalja u kojima imaju podružnice koncentrirane su na izbjegavanje plaćanja poreza u svrhu uvećanja profita. Njihova strategija uključuje porezno planiranje u svrhu izbjegavanja poreznog terećenja koristeći činjenicu da djeluju na područjima dvije ili više poreznih jurisdikcija s neusklađenim sistemima.

2.5. Intenziviranje poreznog planiranja

Željko Martinović i Dalibor Legac su u svom članku (2012) jako su dobro pojasnili pojam „**agresivno porezno planiranje**“ uz poseban fokus na **oblike agresivnoga poreznog planiranja** koji iskorištavaju neusklađenost poreznih sustava u dvije ili više geografski različitih poreznih jurisdikcija **putem dobro osmišljenih hibridnih aranžmana** *(engl. hybrid arrangements).*

Slično kao Kukić (2009) u svom članku Martinović i Legac (2012) tvrde kako su liberalizacija i globalizacija svjetskog tržišta i napredak u komunikacijama stvorili preduvjete da pojedina trgovačka društva povećaju svoje profite i konkurentnost.

Uvećanje broja međunarodnih transakcija intenzivirao je nastanak poslovnih modela kojima je cilj uz pomoć agresivnoga poreznog planiranja dovesti u pitanje primjenu pojedinih poreznih zakona koji su na snazi u državama gdje se odvijaju poslovne transakcije.

2.6. Odgovor poreznih jurisdikcija na intenziviranje poreznog planiranja

Martinović i Legac (2012) obradili su **protumjere poreznih jurisdikcija na intenziviranje poreznog planiranja**.

Poslovna politika poreznih subjekata na iskorištavanju neusklađenosti poreznih sustava ili njihovih nedorečenosti predstavlja veliki izazov za vlade i porezna tijela država. Njihove porezne uprave žele zadržati korak s razvojem sve kompleksnijih mehanizama provođenja međunarodnih transakcija koji ih potiču na razvoj sofisticiranih pravila i propisa kako bi se pravovremeno, sveobuhvatno i ciljano odgovorilo tim izazovima i osiguralo pravilnu primjenu poreznih propisa te sigurnost za porezne obveznike. Pritom porezna tijela moraju posebno paziti da nove mjere, pravila i propisi ne prouzroče neke neželjene, negativne učinke na međunarodne transakcije i trend investiranja.

Svaka država ima pravo neovisno odlučivati o vlastitome poreznom sustavu i svim njegovim elementima, ali pri tom mora voditi računa da su gospodarstva postala povezanija i da odluke o vlastitome poreznom sustavu nekada imaju utjecaj na primjenu poreznih pravila u drugim državama pa iz tog razloga porezne politike, instrumente i mjere treba oprezno prilagođavati da se ne stvore prepreke međunarodnoj trgovini i investicijama, pazeći istodobno na uklanjanje ili barem smanjivanje opsega kontraproduktivnog učinka neoporezivanja.

Kako bi se dogovorili o poboljšanju učinkovitosti rada svojih poreznih jurisdikcija u borbi protiv neposluha i nepoštivanja njihovih područja ovlasti, čelnici poreznih uprava iz preko 30 država sastali su se 15. rujna 2006. u Južnoj Koreji pod pokroviteljstvom OECD-ovog Foruma za porezne administracije. Sastanak je svojevrsna prekretnica u globalnoj borbi protiv poreznih utaja i izbjegavanja poreznih obveza.

Rezultat sastanka je **Seoulska deklaracija** koja navodi kako je nepoštivanje poreznih zakona, propisa i pravila postao jedan od najvećih izazova poreznim administracijama u nadolazećem periodu.

OECD je tijekom 2011. i 2012. na osnovi dugogodišnjeg praćenja problema objavio tri izvješća koja se bave oblicima agresivnoga poreznog planiranja i naputcima o sprječavanju neželjenog ponašanja poreznih obveznika. Nadalje, temeljem obrađenog radnog materijala i korištenih upitnika Europska komisija objavila je izvješće u srpnju 2012. u kojem su obradili primjere mjera za borbu protiv dvostrukog neoporezivanja.

Jedno od izvješća OECD-a detaljno govori o hibridnim aranžmanima pomoću kojih se iskorištava neusklađenost poreznih sustava. Izvješće sustavno prikazuje međunarodne porezne i sudske strategije u vezi s pojavom hibridnih subjekata, instrumenata i transfera.

Otkriva kako se primjenom tih hibridnih elemenata najčešće nastoji polučiti sljedeće učinke: pravo na dvostruki odbitak, odbitak uz neuključivanje i generiranje odbitaka za porez plaćen u inozemstvu, te daje primjere borbe država protiv štetnih učinaka hibridnih aranžmana i nudi solucije putem primjene alata poput donošenje općih i posebnih pravila i propisa protiv izbjegavanja plaćanja poreza, usklađivanje zakonodavstava među državama te uvođenjem pravila koja se odnose na suzbijanje štetnih hibridnih aranžmana.

Izvješće Europske komisije o javnoj raspravi o problemu dvostrukog neoporezivanja sadrži sintezu mišljenja i konkretnih primjera dvostrukoga neoporezivanja. Izvješće također elaborira nastojanja da se navedene probleme spriječi, i to na razini državnih poreznih tijela, međunarodnih poreznih i financijskih institucija i predstavnika gospodarstva. Premda se konkretno izvješće bavi širim rasponom dvostrukog neoporezivanja, sudionici su uglavnom bili suglasni kako je od svih primjera dvostrukoga neoporezivanja najneprihvatljivije ono koje se odnosi na neusklađenost stavova država o hibridnim entitetima (subjektima), financijskim instrumentima i transferima.

2.7. Agresivno porezno planiranje

Kao pojam **agresivno porezno planiranje** *(engl. Aggressive Tax Planning − ATP)* uključuje vrlo široki spektar poslovnih transakcija, od legalnog izbjegavanja plaćanja poreza do ilegalne utaje poreza. Zato ga se povezuje sa poreznim izbjegavanjem i često smatra protuzakonitim jer zloupotrebljava duh poreznog zakona.

Stoga N. Nikolić (1999) kao i Martinović i Legac (2012), upozoravaju kako treba razlikovati izbjegavanje plaćanja poreza kada se ne krše porezna pravila od utaje poreza kada se krše porezna pravila i propisi. Izbjegavanje poreza obično se definira kao iskorištavanje svih zakonskih mogućnosti smanjenja porezne obveze, dok utaja poreza podrazumijeva nepodmirivanje zakonom propisanih poreznih obveza.

Granica između izbjegavanja poreza i porezne utaje vrlo je vrlo tanka linija, pa stoga porezno izbjegavanje često prelazi u poreznu utaju ili ih se oboje nalazi kod istog poreznog obveznika. Granica nije jednako i dobro definirana u svakoj poreznoj jurisdikciji. Obzirom da i utaja poreza

i izbjegavanje poreza mogu biti odstupanje od zakonitog, poštenog i pravednog djelovanja poreznog subjekta, događa se da ih se jednako tretira jer se učestalo pojavljuju zajedno.

Kada obveznici poreza razviju svoj ustroj s dominantnim ciljem izbjegavanja poreza na dobit, često prelaze granicu dopuštenoga legalnog izbjegavanja porezne obveze.

Porezna praksa na tom području se brzo mijenjala i razvijala pa je dovela do razvoja agresivnoga poreznog planiranja kod poreznih subjekata.

Prema OECD-ovoj Studiji o ulozi poreznih posrednika imamo **dva elementarna oblika agresivnog poreznog planiranja**:

- **Prvi oblik je sukladan zakonu**, ali ima neke neželjene i neočekivane posljedice. Otvara pitanje postojanja rizika zlouporabe poreznih pravila i propisa, kako bi se postigao cilj suprotan nakani zakonodavca. Vrijeme je ovdje važan čimbenik budući da je ključno razdoblje od nastanka takvog djelovanja te duljina uporabe do trenutka kad ga zakonodavac otkrije i donese porezni akt kojemu je cilj suzbijanje i sprječavanje daljnje zlouporabe.
- **Drugi oblik podrazumijeva zauzimanje povoljnijeg stava za poreznog obveznika bez otkrivanja dilema u vezi s tumačenjem pitanja povrata poreza i primjene poreznih zakona i propisa.** Porezno tijelo smatra da postoji rizik kako obveznik neće dragovoljno obznaniti vlastitu dilemu u svezi tumačenja propisa te da će riskirati pogrešno tumačenje na štetu nadležne porezne jurisdikcije.

3. POREZ NA DOBIT

3.1. Povijest poreza na dobit

Porez na dobit relativno je mlad porezni oblik u usporedbi s ostalim porezima. Njegov nastanak vezan je za osnivanje velikog broja društava kapitala u drugoj polovici 19. stoljeća zbog stvaranja potrebe za oporezivanjem neraspoređenog dijela dobiti koji do tog trenutka nije bio podložan oporezivanju.

„Postojećim porezima oporezivala se samo dobit raspoređena vlasnicima, dok se neraspoređeni dio dobiti nije oporezivao. Porast akumulacije kapitala na negospodarskoj osnovi i utjecaj na organizacijski oblik kapitala, predstavljali su istodobno i posljedice takvog poreznog sustava i uzroke zbog kojih se promijenio. Promjena se dogodila onda kada se uveo porez na dobit“ (N. Nikolić, 1999). Porez na dobit susrećemo pod mnogim nazivima kao što su korporativni porez, porez na profit, porez dohotka poduzeća, društveni porez i sl.

3.2. Pojam poreza na dobit

Ukoliko bilo koja fizička ili pravna osoba provodi gospodarsku djelatnost kojom ostvaruje dobit to je automatski čini zakonski obvezanom platiti porez na istu.

„Dobit se tumači kao razlika između vlastitog kapitala uloženog u djelatnost poduzetnika na kraju i na početku razdoblja za koje se utvrđuje porez.“(N. Nikolić, 1999). Također se definira kao razlika neto prihoda i neto rashoda poslovanja u godini dana.

3.3. Temeljni elementi poreza na dobit

Temeljni elementi (pojmovi) koji čine „karakter“ svakog poreza na dobit su porezni obveznik, porezna osnovica, porezna stopa i porezne olakšice. Nadalje, poreznim pojmovnikom (N. Nikolić, 1999) dijeli pojmove na osobne u koje spada element poreznog obveznika, te materijalne kojima pripadaju porezna osnovica, porezna stopa i porezne olakšice.

3.3.1. Porezni obveznik ili porezni subjekt

Porezni obveznik, porezni subjekt, ili kako se još naziva, **porezni dužnik**, je svaka pravna ili fizička osoba koju zakon obvezuje i tereti plaćanjem poreza budući da obveza plaćanja poreza predstavlja dug prema ekonomskom subjektu koji je u ovom slučaju država. Sukladno tome sve pravne i fizičke osobe potencijalni su porezni dužnici, a to postaju u onom momentu kada ispune zakonom propisane uvjete. Navedenim je definiran je **pasivni porezni subjekt.**

Usporedno s njim postoji i **aktivni porezni subjekt** koji označava javnu vlast koja razrezuje i naplaćuje poreze.

3.3.2. Porezna osnovica

Porezna osnovica je vrijednost izražena u novčanim jedinicama preko koje se izračunava porezna obveza.

3.3.3. Porezna stopa

Porezna stopa je iznos izražen u postotcima, definiran kao broj novčanih jedinica koji se ubire iz porezne osnovice. Porezna stopa može biti proporcionalna ili progresivna, te uvelike zavisi o uređenju pojedinog poreznog sustava. Ne dođe li do promjene visine porezne stope promjenom porezne osnovice riječ je o proporcionalnoj poreznoj stopi. U obrnutom slučaju, dođe li do promjene u visini porezne stope uzrokovane promjenom porezne osnovice riječ je o progresivnoj poreznoj stopi.

3.3.4 Porezne olakšice

„Porezne olakšice su svi zakonom predviđeni slučajevi u kojima porezni obveznik može blagodariti pogodnosti tako da plaća porez u manjem iznosu, što se pak provodi smanjenjem porezne osnovice, stope i sl.“ (N. Nikolić, 1999)

3.4. Učinci poreza na dobit

Oporezivanjem dobiti ostvaruju se brojni gospodarski i ekonomski učinci. Oni se očituju u realizaciji nefiskalnih ciljeva kao što su društveni, a prije svega politički ciljevi, preko akumulacije domaćih i stranih investicija i samofinanciranja vlastitim kapitalom, pa sve do efekta na organizaciju divizijskih jedinica unutar poduzeća. Država upravljanjem stopom poreza na dobit čini tuzemno tržište privlačnim ili neprivlačnim tj. potiče ili suzbija investiranje u isto, rasterećuje ili obvezuje poduzetnike u administrativnom kao i financijskom smislu, stvara bazu za veća odnosno podlogu za manja ulaganja u gospodarstvo, te jača ili slabi konkurentnost u usporedbi s drugim tržištima. Sukladno tome (N. Nikolić, 1999) u svojoj knjizi daje odgovor na pitanje o tome kako oporezivati dobit.

3.5. Načini oporezivanja dobiti tvrtke

Postoje tri osnovna načina oporezivanja dobiti tvrtke a to su: sustav izdvajanja, sustav djelomične nedjeljivosti dobiti i sustav potpune nedjeljivosti.

3.5.1. Sustav izdvajanja

„Sustav izdvajanja (klasični sustav, sustav izdvojenog oporezivanja) u kojem u pravilu nema razlike u poreznom ophođenju prema raspoređenoj i neraspoređenoj, odnosno zadržanoj dobiti.“ (N. Nikolić, 1999). Ovaj način oporezivanja kreće od činjenice da je svako poduzeće samostalni ekonomski subjekt. Kao takav raspolaže vlastitim sredstvima i određenom gospodarskom snagom, te se kao pravna osoba, razlikuje od vlasnika tj. fizičke osobe.

S obzirom na to za sustav izdvajanja vezuje se pojam tzv. ekonomskog dvostrukog oporezivanja (*engl. double taxation*).

3.5.2. Ekonomsko dvostruko oporezivanje

To je pojava do koje dolazi kada se na isto dobro porez naplati više puta. Unutar sustava poreza na dobit javlja se ako je zakonom propisano da uz to što trgovačko društvo mora platiti porez na ostvarenu dobit, njegovi dioničari individualno moraju platiti porez na dividende koje su isplaćene iz već oporezovane dobiti društva, zbog toga što su sastavni dio dohotka dioničara.

3.5.3. Sustav djelomične nedjeljivosti dobiti

„Sustav djelomične nedjeljivosti dobiti, u kojem se raspoređena dobit (dividenda) oporezuje blaže od neraspoređene dobiti.“ (N. Nikolić, 1999).

Takav sustav oporezivanja dobiti različito postupa prema raspoređenom i neraspoređenom dijelu dobiti gospodarskog subjekta. Povoljniji je po vlasnike poduzeća (dioničare) od sustava izdvajanja iz razloga što im je obveza prema državi manja za razliku između iznosa porezne obveze na neraspoređenu dobit i ublaženog iznosa obveze na raspoređenu dobit. S jedne strane ostvaruje se na razini poduzeća koje podrazumijeva sustav dvojnih stopa i sustav odbitka dividendi, dok se s druge strane ostvaruje na razini dioničara koja uključuje sustav pripisivanja (imputacije) i sustav cedularnog postupka.

3.5.3.1. Na razini poduzeća

a) **Sustav dvojnih stopa**

„Sustav dvojnih stopa svodi se na primjenu različitih poreznih stopa na raspoređeni i neraspoređeni dio dobiti. Pritom se, u pravilu, na raspoređenu dobit primjenjuju niže porezne stope od onih kojima se oporezuje neraspoređena dobit.“(N. Nikolić, 1999).

Sustav odvojenih poreznih stopa (*engl. split-rate system*) također je jedan od načina smanjivanja dvostrukog oporezivanja dividende. Naime, to je sustav oporezivanja dobiti poduzeća prema kojemu se primjenjuju različite stope poreza na dobit na raspodijeljenu i zadržanu dobit bez primjene sustava imputacije. Niže stope poreza na dobit primjenjuju se na raspodijeljenu dobit jer se smatra da će ona biti podvrgnuta dodatnom oporezivanju kod dioničara. (M. Kesner-Škreb, 2005).

b) **Sustav odbitka dividendi**

„U sustavu odbitka dividendi oporezuje se samo razlika između dobiti i raspoređene dobiti (dividende).“ (N. Nikolić, 1999).

3.5.3.2. Na razini dioničara

a) **Sustav pripisivanja ili sustav imputacije na razini dioničara**

„Sustav pripisivanja (imputacije) omogućuje poreznim obveznicima da posve, ili djelomično, odbiju porez na dobit koji tereti primljenu dividendu. Ako se primjenjuje porez na dobit tvrtke, prihodi od dividendi se u sustavu opterećenja uključuju u oporezivi dohodak tako da se dio poreza na dobit pripisuje (ili imputira) na čiste primljene dividende. Na temelju dijela dividende kojeg je ugradio u oporezivi dohodak, dioničar će dobiti tzv. porezni kredit koji se obično utvrđuje kao postotak u odnosu na čisti prihod od dividende.“ (N. Nikolić, 1999).

Prema sustavu imputacije ili sustavu pripisivanja (*engl. imputation system*), barem dio poreza što ga trgovačko društvo plaća na svoju dobit odbija se od porezne obveze dioničara pri primitku raspodijeljenog dijela dobiti trgovačkog društva. Imputacija smanjuje ili uklanja dvostruko oporezivanje raspodijeljene dobiti koje nastaje pri primjeni klasičnog sustava oporezivanja. Cjelokupna oporeziva dobit trgovačkog društva, bilo da je raspodijeljena ili ne, podložna je porezu na dobit trgovačkog društva prema propisanim stopama. Nakon što je dobit trgovačkog društva raspodijeljena, dioničar, fizička osoba ili trgovačko društvo ovlašteni su za potpuni ili djelomični odbitak plaćenog poreza na dobit, koji može biti pripisan oporezivanju dividende. Ako je dioničar fizička osoba, on općenito mora prijaviti primljene dividende kao oporezivi dohodak, uvećan za odgovarajući porez na dobit trgovačkog društva. Porez na dobit trgovačkog društva može zatim biti odbijen od porezne obveze samog dioničara. Mnoge države prihvatile su sustav imputacije u različitim oblicima: kao sustav pune imputacije, kada je dioničar ovlašten za puni odbitak za plaćeni porez na dobit trgovačkog društva, ili kao sustav djelomičnog imputacijskog odbitka, pri kojemu dioničar može samo djelomično odbiti plaćeni porez na dobit. (M. Kesner-Škreb, 2004).

b) **Sustav cedularnog postupka na razini dioničara**

„U sustavu tzv. cedularnog postupka moguće je: izravno oporezivati dividende ili odobriti dioničarima odbitak od poreza na dohodak. U prvom slučaju oporezuje se ukupna dobit, ali se dio dohotka od dividendi izuzima pri plaćanju poreza na dohodak, tako da se oporezuje primjenom niže proporcionalne stope. Međutim, isto se tako dioničarima može dati i porezni kredit prilikom plaćanja poreza na dohodak, izražen kao neki dio dividende.“ (N. Nikolić, 1999).

3.5.4 Sustav potpune nedjeljivosti

Sustav potpune nedjeljivosti način je oporezivanja dobiti tvrtke u kojem se porez koji tereti raspoređenu dobit oduzima pri oporezivanju dohotka dioničara. (N. Nikolić, 1999).

4. POREZ NA DOBIT U REPUBLICI HRVATSKOJ

4.1. Porez na dobit od osamostaljenja Republike Hrvatske do danas

Kako Šimurina i Buergler (2016) u svom radi utvrđuje, nakon osamostaljenja RH, oporezivanje dobiti bilo je regulirano Zakonom o neposrednim propisima. Prema odredbama istog, domaće pravne i fizičke osobe oporezivale su se stopom poreza na dobit u svoti od 35%, dok su se strane pravne i fizičke osobe oporezivale stopom od 17,5% s ciljem privlačenja stranih ulaganja. Pošto je ovakva mjera stavljala strane porezne obveznike u zavidan položaj naspram domaćih dolazi do njene promjene.

Sukladno tome, 1993. godine donesen je Zakon o porezu na dobit koji stopu poreza na dobit utvrđuje na iznos od 25%. Obveznici po toj stopi mogli su biti one fizičke osobe koje su se odlučile na plaćanje poreza na dobit umjesto plaćanja poreza na dohodak. Taj je porezni Zakon specifičan po ukidanju poduzetnicima dotad omogućene porezne olakšice i oslobođenja, te balansiranju razlika poreznog tretmana dobiti, na području Republike Hrvatske, koju ostvaruju domaće i strane osobe.

Međutim, krajem 1996. godine dolazi do ponovnog povećanja stope poreza na dobit za 10 p.p., da bi se po visini izjednačila sa stopom poreza na dohodak od 35% zbog sprječavanja prelaska obveznika poreza na dohodak u sustav poreza na dobit.

Da bi se potakle gospodarske aktivnosti propisano je izuzimanje od oporezivanja dividendi i udjela u dobiti, te dolazi do uvođenja instituta za zaštitne kamate. Mehanizam zaštitne kamate u razdoblju od 1994. do 2000. godine pokazao se kao iznimno važan porezni poticaj u tadašnjem hrvatskom sustavu poreza na dobit zbog toga što je poduzetnicima bilo isto hoće li investirati u financijski ili realni kapital jer im se i kamata na posuđeni i na vlastiti kapital odbijala od porezne obveze. Iako su postojale mnoge prednosti u njenoj primjeni, zaštitna kamata ukinuta je zbog nedovoljne transparentnosti i negativnih fiskalnih učinaka.

Od 2001. u primjeni je novi Zakon o porezu na dobit kojim se stopa umanjuje na 20%. Dividende i udjeli u dobiti oporezivali su se po stopi u visini od 15%.

Tijekom 2004. godine radi se na povećanju transparentnosti i usklađenosti poreza na dobit sa sustavom oporezivanja dobiti tranzicijskih zemalja i zahtjevima EU, kroz promjene vezane za utvrđivanja poreznog obveznika, porezne osnovice i modifikaciju investicijskih poticaja.

Zakon o porezu na dobit tijekom sljedećih 14 godina doživljavao je brojne izmjene i dopune u vidu olakšica za područja posebne državne skrbi, usklađivanja sustava oporezivanja dobiti RH s onim u EU i dr. Porez na dobit kakav danas poznajemo produkt je posljednjih izmjena Zakona o porezu na dobit, koji je stupio na snagu 01. siječnja 2018. godine, i onih koje su im prethodile.

4.2. Osnovni elementi poreza na dobit u RH

4.2.1. Porezni obveznik poreza na dobit u RH

Porezni obveznici poreza na dobit, po Zakonu o porezu na dobit u 2018. godini, su trgovačka društva i druge pravne fizičke osobe rezidenti Republike Hrvatske koji gospodarsku djelatnost obavljaju samostalno, trajno i radi ostvarivanja dobiti, dohotka, prihoda ili drugih gospodarskih procjenjivih koristi. Također, obveznici ovog poreznog oblika su tuzemne poslovne jedinice inozemnih poduzetnika (nerezidenata), fizičke osobe koje ostvaruju dohodak, ako izjave da će plaćati porez na dobit umjesto poreza na dohodak. Nadalje, porezni obveznik je fizička osoba koja ostvaruje dohodak od obrta i s obrtom izjednačenih djelatnosti prema propisima o porezu na dohodak, ako je u prethodnom poreznom razdoblju ostvarila ukupni primitak veći od 3.000.000 kn ili ako ispunjava dva od sljedeća tri uvjeta:

- U prethodnom je poreznom razdoblju ostvarila dohodak veći od 400.000 kn
- Ima dugotrajnu imovinu vrijednosti veće od 2.000.000 kn
- U prethodnom poreznom razdoblju prosječno zapošljava više od 15 radnika

4.2.1.1. Subjekti u RH koji nisu obveznici poreza na dobit

Obveznici poreza na dobit u RH nisu: tijela državne uprave, tijela područne (regionalne) samouprave, tijela lokalne samouprave i Hrvatska narodna banka, kao ni državne ustanove, ustanove jedinica područne i lokalne samouprave, vjerske zajednice, državni zavodi, udruge, komore, sindikati, političke stranke, umjetničke udruge, dobrovoljna vatrogasna društva, turističke zajednice, zajednice tehničke kulture, sportski savezi, klubovi i sportska društva, zaklade i fundacije.

Iste te osobe koje obavljaju gospodarske djelatnosti čije bi neoporezivanje dovelo do stjecanja neopravdanih povlastica na tržištu, dužne su u roku od osam dana od dana početka obavljanja te djelatnosti upisati se u registar poreznih obveznika koji vodi nadležna Porezna uprava radi utvrđivanja obveza poreza na dobit po osnovi obavljanja određene gospodarske djelatnosti.

Ako u zadanom roku ne budu upisane u navedeni registar, Porezna uprava će na vlastitu inicijativu ili na prijedlog drugih poreznih obveznika, rješenjem utvrditi da su te osobe obveznici poreza na dobit za tu djelatnost.

Otvoreni investicijski fondovi koji su osnovani i posluju u skladu sa zakonom po kojem su osnovani, također nisu obveznici poreza na dobit.

4.2.1.2. Rezidenti

Rezidenti su definirani kao pravne i fizičke osobe čije je sjedište upisano u sudski ili drugi registar ili upisnik u Republici Hrvatskoj ili kojima se mjesto stvarne uprave i nadzor poslovanja nalazi u Republici Hrvatskoj. Rezidentima se smatraju i poduzetnici fizičke osobe s prebivalištem ili uobičajenim boravištem u Republici Hrvatskoj čija je djelatnost upisana u registar ili upisnik.

4.2.1.3. Nerezidenti

Nerezident je osoba koja ne ispunjava jedan od navedenih uvjeta rezidentnosti.

4.2.2. Porezna osnovica

Porezna osnovica prema Zakonu o porezu na dobit u 2018. godini, je dobit koja se utvrđuje prema računovodstvenim propisima kao razlika između prihoda i rashoda prije obračuna poreza na dobit. Poreznu osnovicu rezidenta čini dobit ostvarena u tuzemstvu i inozemstvu, dok osnovicu nerezidenta čini isključivo dobit koja je ostvarena u tuzemstvu. U poreznu osnovicu ulazi i dobit od likvidacije, prodaje, promjene pravnog oblika i podjele poreznog obveznika, a utvrđuje se prema tržišnoj vrijednosti imovine.

Rashodima se smatraju rashodi po osnovi uplaćenih premija dobrovoljnog mirovinskog osiguranja koje poslodavac uplaćuje u korist zaposlenika, uz njegov pristanak, tuzemnom dobrovoljnom mirovinskom fondu koji je registriran u skladu s propisima koji uređuju dobrovoljno mirovinsko osiguranje, a na koje se ne plaća porez na dohodak prema Zakonu o porezu na dohodak. U rashode poreznog razdoblja ne spadaju rashodi koji nisu u svezi s obavljanjem djelatnosti poreznog obveznika niti su posljedica obavljanja djelatnosti.

Porezni obveznik koji u prethodnom poreznom razdoblju nije ostvario prihode veće od 3.000.000,00 kuna poreznu osnovicu može utvrditi prema novčanom načelu.

Porezna osnovica utvrđuje se na način da se prije propisanih dodatnih uvećanja ili umanjenja, uveća ili umanji za određene nenovčane transakcije i nerealizirane dobitke i gubitke te određene novčane transakcije i realizirane dobitke i gubitke.

4.2.3. Porezna stopa

Porez na dobit, prema Zakonu o porezu na dobit u 2018.godini, plaća se na utvrđenu poreznu osnovicu po stopi:

- 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 3.000.000,01 kuna.

4.2.4. Porezne olakšice i oslobođenja za porezne obveznike koji obavljaju djelatnost na potpomognutim područjima

Prema Zakonu o porezu na dobit u 2018. godini, porezni obveznici koji obavljaju djelatnost na području Grada Vukovara utvrđenog prema posebnom propisu o obnovi i razvoju Grada Vukovara, a koji zapošljavaju više od pet zaposlenika u radnom odnosu na neodređeno vrijeme, pri čemu više od 50% zaposlenika ima prebivalište i borave na potpomognutom području jedinica lokalne samouprave razvrstanih u I. skupinu po stupnju razvijenosti, odnosno na području Grada Vukovara, ne plaćaju porez na dobit.

Oni obveznici koji obavljaju djelatnost na području jedinica lokalne samouprave razvrstanih u I. skupinu po stupnju razvijenosti prema posebnom propisu o regionalnom razvoju Republike Hrvatske, a ispunjavaju gore navedene uvjete, plaćaju 50% od propisane stope poreza.

4.3. Porez na dobit kao sastavnica direktnih poreza u RH

Tablica 1: Dio računa konsolidirane opće države RH

GODINA	2012.	2013.	2014.	2015.	2016.	2017.
UKUPNI PRIHODI (U mil. HRK)	139.167	140.578	142.386	152.302	161.645	167.202
DIREKTNI POREZI (U mil. HRK)	20.931	21.587	20.841	20.756	22.912	22.955
UDIO DIREKTNIH POREZA U UKUPNOM PRIHODU	15.04%	15.35%	14.64%	13.63%	14.17%	13.73%

Izvor: HNB, https://www.hnb.hr/statistika/statisticki-podaci/opca-drzava/nefinancijski-racuni-opce-drzave

Iz tablice 1 primjećuje se da ukupni prihodi konsolidirane opće države od 2012. do 2017. godine u apsolutnom iznosu imaju trend konstantnog rasta. Kretanja apsolutnih iznosa direktnih poreza u istom su vremenskom periodu minimalna u 2015. godini, dok su maksimalna u 2017. godini. Najviši skok u prihodima od direktnih poreza Republika Hrvatska imala je na prijelazu iz 2015. u 2016. godinu kada je zabilježen rast u iznosu od 2.156 milijuna kuna, dok je najveći pad bio zabilježen u 2014. godini, a iznosio je 0.746 milijuna kuna. Iako je u zadnje dvije godine promatranog vremenskog razdoblja prihod od direktnih poreza u porastu, radi još većeg porasta ukupnih prihoda došlo je do smanjenja udjela direktnih poreza u ukupnom prihodu opće države.

Značaj poreza na dobit proizlazi upravo iz toga što je jedan od sastavnih dijelova direktnih odnosno izravnih poreza koji se nameću poreznim obveznicima. Time je porez na dobit, između ostalog, sastavni dio konsolidiranog proračuna opće države koji je stvarni pokazatelj financijske situacije (prihoda, rashoda i zaduženja) zbog toga što se odnosi na sve razine državne vlasti, kao i na institucije koje u ime države ubiru prihode tj. izvršavaju rashode.

5. POREZNO PLANIRANJE U DOMENI POREZA NA DOBIT

U domeni poreza na dobit razlikujemo porezno planiranje u domaćim od poreznog planiranja u međunarodnim okvirima.

5.1. Porezno planiranje poreza na dobit u domaćim okvirima

5.1.1. Elementi za smanjenja dobitka / povećanja gubitka PD obrasca

Pregledom PD obrasca za 2017. godinu kojim poduzetnici prijavljuju porez na dobit ustanovljeno je sljedeće:

Iskazan rednim brojem 3. obrasca PD za 2017. godinu, računovodstveni gubitak smanjuje se, odnosno računovodstveni gubitak iskazan rednim brojem 4. uvećava se za:

1. Prihode od dividendi i udjela u dobitku
2. Nerealizirane dobitke
3. Prihod od naplaćenih otpisanih potraživanja
4. Ostale rashode ranijih razdoblja
5. Smanjenje dobitka za ostale prihode
6. Smanjenje dobitka zbog promjene metode utvrđivanja porezne osnovice
7. Trošak amortizacije koji ranije nije bio priznat
8. Ukupni iznos državnih potpora
9. Državna potpora za obrazovanje i izobrazbu
10. Državna potpora za istraživačko razvojne projekte

5.1.1.1. Prihodi od dividendi i udjela u dobitku (čl.6.st.1.t.1. Zakona o porezu na dobit)

Prihodi od dividenda i udjela u dobitku su obračunane ili primljene svote dividenda i udjela u dobitku na temelju udjela u kapitalu društva, koje su kao prihod iskazane u dobitku poduzetnika koji ih stječe (na red. br. 1. PD obrasca) te tako izravno utječu na računovodstvenu dobit (iskazanu na red. br. 3. PD obrasca) ili na računovodstveni gubitak (iskazan na red. br. 4. PD obrasca).

Prihodi od dividende i udjela u dobiti drugog trgovačkog društva neutralizirat će utjecaj istih na poreznu osnovicu. Dividende i prihodi podlegnuti su oporezivanju u onom društvu koje ih isplaćuje kao posljedicu poslovanja s dobiti 2016. i prethodnih godina. Sukladno tome se za njih umanjuje porezna osnovica.

Da bi se izbjeglo dvostruko neoporezivanje dobitka koje prouzrokuje neusklađenost u načinu oporezivanja dobitka kojeg raspoređuje pojedino društvo iz jurisdikcije članice Europske unije ili treće države (u čl. 6.st1.t.1. Zakona o porezu na dobit) jasno je istaknuto koja vrsta prihoda od dividendi i udjela u dobiti umanjuju osnovicu kod stjecatelja.

To su slijedeći prihodi:

- Prihodi od dividendi i udjela čiji je isplatitelj obveznik plaćanja poreza na dobitak prema ovom zakonu ili istovjetne vrste poreza,
- Prihodi od dividendi i udjela čiji je isplatitelj osnovan kao društvo čiji je pravni oblik usporediv s društvom kapitala, trgovačkim društvom odnosno društvom ili drugom osobom čiji je pravni oblik i način obračuna i plaćanja poreza usporediv s obveznicima poreza na dobitak prema ovom zakonu, i
- Prihodi od dividendi i udjela koji isplatitelju nisu porezno priznati rashod odnosno odbitak.

Spomenuto se odnosi na isplatitelje iz država Europske unije, trećih država i tuzemstva.

Ukoliko je dividenda i udjel u dobiti ostvaren iz države Europske unije, smatra se da su ispunjeni prethodno spomenuti uvjeti pod prve dvije točke ako je isplatitelj:

- obveznik jednog od poreza za koji se primjenjuje zajednički sustav oporezivanja koji vrijedi za matična društva i povezana društva iz različitih država članica EU, prema popisu u dodatku koji je sastavni dio Pravilnika o porezu na dobit koji donosi ministar financija,
- društvo koje poprima jedan od oblika na koji se primjenjuje zajednički sustav oporezivanja koji vrijedi za matična društva i povezana društva iz različitih država članica EU, prema popisu u dodatku koji je sastavni dio Pravilnika o porezu na dobit koji donosi ministar financija i
- rezident države članice EU u skladu s pravom te države i ne odnosi se na rezidente izvan EU prema međunarodnim ugovorima o izbjegavanju dvostrukog oporezivanja, zaključenih s državama nečlanicama.

Poduzetnik (sukladno dodacima E i F Pravilnika o porezu na dobit) ima pravo umanjenja porezne osnovice za prihode od dividendi ili udjela u dobiti koje potražuje od nerezidenta u drugoj članici EU, ako je on u stanju isplatiti tu istu.

Rezident je obvezan dostaviti dokaze u ispunjenju uvjeta, dok isplatitelj iz neke treće jurisdikcije mora dostaviti potvrdu nadležnih institucija ili neki drugi vjerodostojni dokument koji potvrđuje način plaćanja poreza i njegov pravni identitet.

Poduzetnici koji koriste ovu pogodnost umanjenja porezne osnovice uz predavanje PD obrasca imaju obvezu dostaviti:

- dokaz o stečenom udjelu u kapitalu isplatitelja,
- ako je isplatitelj nerezident, dokaz da isti ispunjava uvjete navedene u čl. 6. st. 1. t. 1. pod t. 1.1. a) i 1.1. b) Zakona o porezu na dobit,
- dokaz o rezidentnosti isplatitelja,
- dokaz da isplatitelj u svojoj zemlji, prihod od dividende, nije iskazao kao porezno priznati rashod.

5.1.1.2. Nerealizirani dobici (čl. 6., st., 1. t. 2. Zakona o porezu na dobit)

Redni broj 28. PD obrasca predviđen je za prihode od povećanja fer vrijednosti dionica i udjela koji spadaju u nerealizirane dobitke pod uvjetom da se odnose na onu svotu koja je u 2016. godini bila uključena u poreznu osnovicu kao porezno nepriznat rashod. Nerealizirani dobici nastaju kada je tržišna vrijednost ulaganja u dionice (vrijednosne papire) veća od troška ulaganja u iste.

Postoje dva slučaja:

- Ukoliko se knjiži prihod od povećanja vrijednosti dionica namijenjenih za trgovanje koje su u prethodnom razdoblju bile vrijednosno usklađene na niži iznos i ovaj je trošak bio porezno nepriznat, tada se u ovom razdoblju treba uključiti samo pozitivna razlika,
- Međutim, ako u prethodnim godinama nije bilo vrijednosnog usklađenja „na niže“ tj. nije bilo porezno nepriznatog troška, a u 2017. godini povećana je fer vrijednost financijske imovine koji se priznaje u prihode razdoblja – u 2017. godini s ovim nerealiziranim prihodom (iskazanim kao prihod u računu dobiti i gubitka) postupa se kao s realiziranim. Tada prihod od vrijednosnog usklađenja dionica i udjela ne može smanjiti poreznu osnovicu i ne unosi se na redni broj 28. PD obrasca.

5.1.1.3. Prihodi od naplaćenih otpisanih potraživanja (čl. 6. st. 1. t. 3. Zakona o porezu na dobit)

Redni broj 29. PD obrasca uključuje smanjenje porezne osnovice za prihode od naplaćenih, otpisanih potraživanja koja su u prethodnim poreznim razdobljima bila uključena u poreznu osnovicu, a nisu isključena iz porezne osnovice kao porezno priznati rashod.

5.1.1.4. Ostali rashodi ranijih razdoblja (čl. 6. st. 2. Zakona o porezu na dobit)

Redni broj 30. PD obrasca predstavlja rashode koji su u prijašnjim poreznim razdobljima bili porezno nepriznati, a sada su postali porezno priznati rashodi. Primjeri za to su:

- Vrijednosno usklađenje zaliha provedeno u prethodnom razdoblju, upotrebljenih (prodanih, doniranih) u ovom poreznom razdoblju,
- Prodaja financijske imovine realizirane u ovom poreznom razdoblju, čije je smanjenje fer vrijednosti bilo evidentirano kao porezno nepriznat trošak.

5.1.1.5. Smanjenje dobitka za ostale prihode

Redni broj 31. PD obrasca uključuje sve prihode koji se isključuju iz porezne osnovice, iskazani su u računovodstvenom dobitku, te neobuhvaćeni od rednog broja 27. do rednog broja 30. PD obrasca. Tu se uključuju i rashodi ostvareni u poslovnoj jedinici tuzemnog poduzetnika u inozemstvu. Ukoliko je poslovna jedinica u inozemstvu ostvarila gubitak, tada se umjesto rashoda unosi svota gubitka utvrđenog u inozemstvu. Ovdje se unose i druga povećanja prihoda i kapitala koja su bila oporeziva.

5.1.1.6. Smanjenje dobiti zbog promjene metode utvrđivanja porezne osnovice

Redni br. 32 popunjavaju samo obrtnici i nositelji samostalnih djelatnosti koji su početkom godine, bilo na vlastiti zahtjev, bilo po sili zakona, ušli u sustav poreza na dobit.
Oni u prvoj godini smanjuju računovodstvenu dobit po slijedećim stavkama:

- Obveza prema dobavljačima za robu i usluga,
- Obveze za primljene predujmove od kupaca za robu i usluge,
- Obveze za obračunane, a neisplaćene plaće,
- Pasivna vremenska razgraničenja,
- Dugoročna rezerviranja,
- Obveze za porez na promet i istovrsne poreze.

5.1.1.7. Trošak amortizacije koji ranije nije bio priznat

Ukoliko su trgovačka društva prethodnih godina obračunavala amortizaciju po stopama iznad najviše dopuštenih iz Pravilnika o amortizaciji, unose taj podatak u redni broj 33.

Kada se sredstvo u potpunosti amortizira, trošak amortizacije koji ranije nije bio priznat unosi se na ovaj redni broj, kako prije porezno nepriznati trošak ne bi bio izgubljen.

5.1.1.8. Ukupni iznos državnih potpora

Ukupan iznos državnih potpora sastoji se od državnih potpora da obrazovanje i izobrazbu i državne potpore za istraživačko razvojne projekte. Ove potpore moraju biti u skladu s propisima o državnim potporama i potporama male vrijednosti.

5.1.1.9. Državna potpora za obrazovanje i izobrazbu

Na rednom broju 34.1. iskazuje se svota državne potpore za obrazovanje i izobrazbu. Smisao ove potpore je da poduzetnik može dodatno smanjiti poreznu osnovicu poreza na dohodak za određeni postotak opravdanih troškova nastalih za opće i posebno obrazovanje i izobrazbu radnika koje je u vezi s djelatnošću koju poduzetnik obavlja. Postotak smanjenja ovisi o veličini poduzetnika te vrsti obrazovanja/izobrazbe (opće ili posebno).

Veličina poduzetnika utvrđuje se prema kriterijima propisanim u čl. 3. Zakona o poticanju razvoja malog gospodarstva koji razlikuje mikro, male i srednje subjekte malog gospodarstva.

Malo gospodarstvo čine subjekti u poduzetništvu i obrtu koji:

- zapošljavaju prosječno godišnje manje od 250 radnika,
- u poslovanju su neovisni, odnosno autonomni subjekti koji nisu klasificirani kao partnerski subjekti ili povezani subjekti,
- prema financijskim izvješćima za prethodnu godinu ostvaruju:
    - ukupni prihod u protuvrijednosti do 50.000.000 eura, ili
    - imaju ukupnu aktivu do 50.000.000 eura (ako su obveznici poreza na dobitak), ili ako imaju dugotrajnu imovinu u protuvrijednosti do 43.000.000 eura (ako su obveznici poreza na dohodak).

Tablica 2: Veličina poduzetnika prema kriterijima Zakona o poticanju malog gospodarstva

KATEGORIJA PODUZETNIKA „MALOG GOSPODARSTVA“	Godišnji prosječni broj zaposlenih radnika	Godišnje poslovni prihod (ukupni prihod)	ILI	Ukupna aktiva
MIKRO PODUZETNIK	< 10	≤ 2.000.000 €	⇔	≤ 2.000.000 €
MALI PODUZETNIK	< 50	≤ 10.000.000 €	⇔	≤ 10.000.000 €
SREDNJI PODUZETNIK	50 < 249	Od 10.000.000 do 49.999.999 €	⇔	Od 10.000.000 do 49.999.999 €

Izvor: RRIF Siječanj 2018, Godišnji obračun poreza na Dobitak za 2017. godinu – sastavljanje obrasca PD, Dr. Sc. Đurđica Jurić

Poduzetnici mogu osnovicu za obračun poreza na dobit (red. br. 34.1. obr. PD) umanjiti do 60% opravdanih troškova za opće obrazovanje i izobrazbu odnosno do 25% opravdanih troškova za posebno obrazovanje i izobrazbu radnika, što se vidi iz tablice ispod.

Tablica 3: Smanjenje osnovice poreza na dobitak za troškove obrazovanja i izobrazbe radnika

	MIKRO I MALI PODUZETNICI	SREDNJI PODUZETNICI	VELIKI PODUZETNICI
OPĆE OBRAZOVANJE	Do 80%	Do 70%	Do 60%
POSEBNO OBRAZOVANJE	Do 45%	Do 35%	Do 25%

Izvor: RRIF Siječanj 2018, Godišnji obračun poreza na Dobitak za 2017. godinu – sastavljanje obrasca PD, Dr. Sc. Đurđica Jurić

Ako poduzetnik šalje na obrazovanje i izobrazbu svog radnika koji prema čl. 5. Zakona ima obilježje „radnika u nepovoljnom položaju“, tada je najviše dopušteno umanjenje porezne osnovice za mikro, male i srednje poduzetnike do 80 % opravdanih troškova. Radnik u „nepovoljnom položaju“ je radnik: mlađi od 25 godina koji prethodno nije pronašao nikakav posao s redovitom plaćom ili s invaliditetom ili koji se ponovno zaposlio nakon prekida od najmanje tri godine ili stariji od 45 godina koji nije stekao srednju stručnu spremu ili radnik koji je bio nezaposlen tijekom dvanaest uzastopnih mjeseci.

Tablica 4: Smanjenje osnovice poreza na dobitak za troškove obrazovanja i izobrazbe radnika u nepovoljnom položaju

	MIKRO I MALI PODUZETNICI	SREDNJI PODUZETNICI	VELIKI PODUZETNICI
OPĆE OBRAZOVANJE	Do 80%	Do 80%	Do 70%
POSEBNO OBRAZOVANJE	Do 55%	Do 45%	Do 35%

Izvor: RRIF Siječanj 2018, Godišnji obračun poreza na Dobitak za 2017. godinu – sastavljanje obrasca PD, Dr. Sc. Đurđica Jurić

Opravdani troškovi općeg obrazovana i izobrazbe su:

- Školarine na osnovnim i srednjim školama, visokim učilištima te drugim obrazovnim institucijama, na kojima se stječe osnovno, srednje i visoko obrazovanje, uključujući poslijediplomske i doktorske studije.
- Troškovi za sudjelovanje na seminarima, tečajevima i kongresima, troškovi specijalizacija i drugih oblika obrazovanja i izobrazbe u tuzemstvu i inozemstvu.
- Naknade predavačima i instruktorima te troškovi savjetovanja u vezi s projektima obrazovanja i izobrazbe; 4. troškovi stručne literature (knjige, časopisi) u papirnatom ili elektroničkom obliku. Stručnom se literaturom ne smatraju se javna glasila tijela državne uprave, tijela područne (regionalne) samouprave, tijela lokalne samouprave i institucija u njihovu vlasništvu.
- Trošak otpisa (amortizacija) uređaja, pomagala i opreme koji su korišteni u obrazovanju i izobrazbi, u skladu s opsegom njihova korištenja u tu svrhu.

5.1.1.10 Državna potpora za istraživačko razvojne projekte

Na radnom broju 34.2. iskazuju se potpore za istraživačko razvojne projekte na temelju Zakona o znanstvenoj djelatnosti i visokom obrazovanju, dalje Zakon) i Pravilnika o držanoj potpori za istraživačko razvojne projekte, koje se odnose na smanjenje osnovice poreza na dobit za opravdane troškove. U opravdane troškove spadaju:

- Plaće zaposlenika i naknade osobama koje izravno sudjeluju u istraživanjima,
- Materijalni troškovi za istraživanja (sirovina i materijal, ambalaža i sitni inventar, utrošena energija, rezervni dijelovi korišteni ili potrošeni tijekom istraživanja,
- Troškovi usluga korištenih tijekom istraživanja (intelektualne i druge usluge vezane za istraživanje),

- Troškovi amortizacije nekretnina, postrojenja i opreme u dijelu u kojem se ta sredstva koriste za istraživanja kod onih poreznih obveznika koji sami obavljaju istraživanja,
- Troškovi amortizacije nabavljenih patenata i licencija koji se koriste za istraživanje,
- Opći troškovi – koji su nužni za istraživanja i koji se mogu rasporediti na razumnoj i dosljednoj osnovi (npr. premije osiguranja procesa, odgovornosti i opreme za istraživanja, najamnine i sl.).

Ovisno o vrsti projekta, razlikuju se % umanjenja osnovice poreza:

- 150 % opravdanih troškova projekta za **temeljna istraživanja**
- 125 % opravdanih troškova projekta za **primijenjena istraživanja**
- 100 % opravdanih troškova projekta za **razvojna istraživanja**

5.1.2. Porezne olakšice za porezne na dobit subjekata iz područja čija je vrijednost indeksa razvijenosti manja od 50% prosjeka Republike Hrvatske u Republici Hrvatskoj

Pojedini porezni subjekti u Republici Hrvatskoj kako tvrdi Guzić (2018), koriste povlastice djelovanja pod nadležnošću poreznih uprava na potpomognutim područjima i Gradu Vukovaru gdje se primjenjuju posebne, umanjene porezne stope u svrhu poticaja gospodarstvenim subjektima na teritoriju spomenutih poreznih uprava.

Prema instrukcijama za Godišnji obračun poreza na dobitak za 2017. godinu obveznici poreza na dobitak koji obavljaju djelatnost na području Grada Vukovara (obuhvaća: Vukovar, Sotin i Lipovaču) ne plaćaju porez na dobit, tj. iskazuju olakšicu od 100% obračunanog poreza. Obveznici poreza na dobitak koji obavljaju djelatnost na **područjima prve skupine** ako ispunjavaju uvjete propisane čl. 28.a Zakona o porezu na dobit plaćaju porez na dobitak u svoti od 50 % obračunanoga poreza. Prema Zakonu o područjima županija gradova i općina u Republici Hrvatskoj, **prva skupina mjesta jedinica lokalne samouprave** čija je vrijednost indeksa razvijenosti manja od 50% prosjeka Republike Hrvatske jesu: Babina Greda, Biskupija, Cetingrad, Civljane, Čađavica, Dežanovac, Donji Kukuruzari, Donji Lapac, Drenovci, Drenje,Dvor, Đulovac, Gornji Bogićevci, Gradina, Gundinci, Gunja, Hrvatska Dubica, Jagodnjak, Kapela, Kistanje, Kloštar Podravski, Krnjak, Levanjska Varoš, Lokvičići, Markušica, Mikleuš, Nova Bukovica, Nova Rača, Okučani, Plaški, Podgorač, Podravska Moslavina, Rovišće, Sopje, Staro Petrovo Selo, Sunja, Šodolovci, Špišić Bukovica, Štefanje, Štitar, Trnava, Voćin, Vojnić, Vrbje, Vrginmost, Vrhovine i Zrinski Topolovac.

Također, obveznik poreza na dobitak koji nema sjedište na području Grada Vukovara ili na području prve skupine mjesta, a obavlja stalnu djelatnost na tim područjima i ako osigura knjigovodstvenu evidenciju za obračunavanje dobitka ostvarenog na tim područjima može koristiti poreznu olakšicu za dio dobitka ostvarenog na tim područjima.

5.3. Porezno planiranje na međunarodnom planu

Porezno planiranje u međunarodnim okvirima znatno je kompleksnije od onog na nivou države. U pravilu se koristi neusklađenošću između poreznih jurisdikcija dviju ili više država.

5.3.1 Hibridni aranžmani

Martinović i Legac (2012) navode kako hibridni aranžmani neovisno o svojoj složenosti u pravilu manje ili više iskorištavaju neusklađenost poreznih sustava dviju ili više poreznih jurisdikcija.

Primarni cilj hibridnih aranžmana je iskorištavanje razlika u poreznom tretmanu instrumenata, subjekata i transfera kada se radi o dvjema ili više država.

Posljedica uporabe hibridnih aranžmana može biti neoporezivanje niti u jednoj od država, odnosno može prouzročiti odgodu plaćanja poreza, što će tijekom godina imati ekonomske učinke slične dvostrukom neoporezivanju.

Hibridni aranžmani često se utemeljuju na sličnim glavnim elementima s ciljem postizanja sličnih učinaka povećanja dobiti na uštrb smanjenja ili izbjegavanja poreznih obveza:

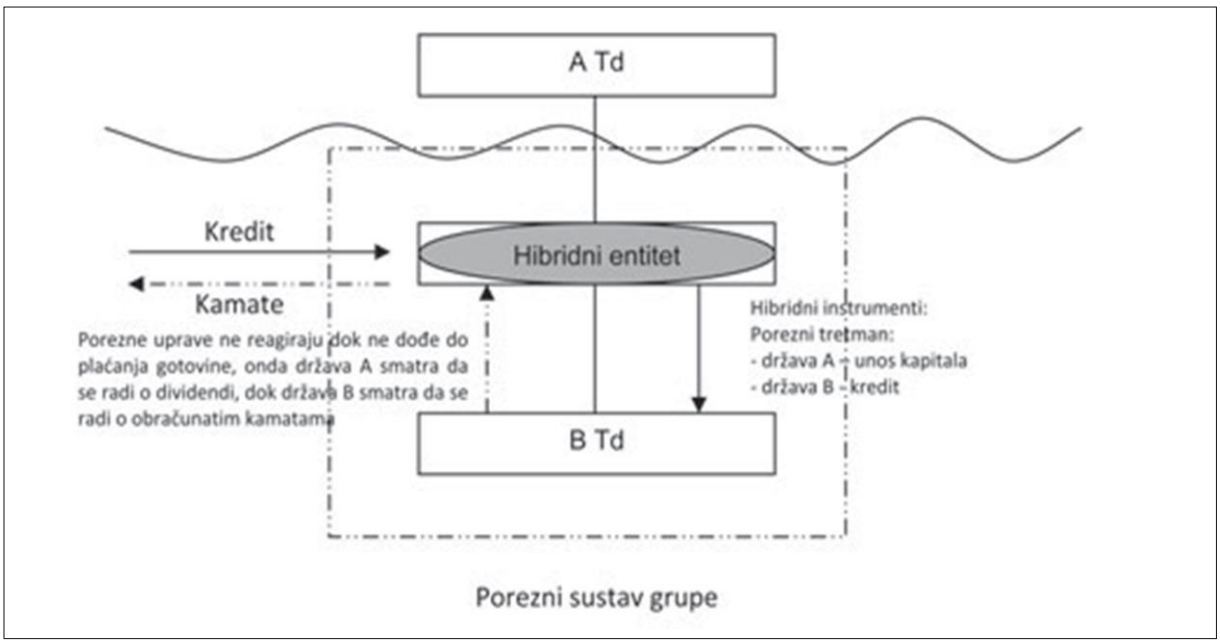
- Korištenje **hibridnih entiteta** – subjekata koje se u jednoj državi tretira kao transparentne za porezne svrhe, dok su u drugoj državi netransparentni,
- Korištenje **subjekata s rezidentnošću u dvjema državama** – koje se u porezne svrhe smatra rezidentima u dvjema državama (u državi A su rezidenti temeljem registracije subjekta, dok su u državi B rezidenti po osnovi mjesta stvarne uprave subjektom),
- Korištenje **hibridnih financijskih instrumenata** – koji za posljedicu imaju različite porezne tretmane u državama sudionicama, gdje u jednoj državi imaju obilježja vlasničkih vrijednosnih papira, dok u drugoj imaju obilježja dužničkih vrijednosnih papira,
- Korištenje **hibridnih transfera** – financijski aranžmani na temelju kojih prijenos vlasništva nad imovinom u jednoj državi podliježe oporezivanju, dok u drugoj jednak prijenos vlasništva nad imovinom ne podliježe oporezivanju, stoga što druga država taj prijenos vlasništva vidi kao instrument osiguranja kredita.

Hibridni aranžman u pravilu ima za cilj postizanje sljedećih učinaka:

- ostvarivanje **prava na dvostruki porezni odbitak** – financijski aranžman u kojemu se pravo na odbitak u vezi s istom ugovornom obvezom iskorištava za smanjenje porezne obveze u dvjema državama.
- **odbitak / neuključivanje** – financijski aranžman u kojemu se priznaje pravo na odbitak u jednoj državi, npr. za troškove kamata, ali se u drugoj državi podjednak odbitak izbjegava uračunati u poreznu prijavu pa se smanjuje poreznu osnovicu i obvezu.
- **generiranje odbitaka za porez plaćen u inozemstvu**, što inače ne bi bilo dopušteno ili barem ne u jednakom iznosu, ili bez povezanosti s oporezivom dobiti u inozemstvu.

5.3.1.1. Ostvarivanje prava na dvostruki porezni odbitak

Primjer (slika 1): Matično trgovačko društvo u državi A (A Td) u vlasništvu je društva u državi B (B Td). Između društava A Td i B Td postoji hibridni entitet kojeg se u državi A smatra transparentnim, odnosno država A hibridni subjekt zanemaruje u porezne svrhe. Država B istodobno hibridni subjekt smatra netransparentnim za porezne svrhe. Društvo A Td ima u vlasništvu ukupan/većinski udjel u hibridnom entitetu u vlasništvu kojeg je ukupan / većinski udjel u društvu B Td. Hibridni entitet uzima kredit od nepovezanog društva te unosi tu svotu kredita u kapital društva B Td (odnosno kupuje udjel u B Td od nekoga trećeg društva / dio grupe / ili nekoga nepovezanog društva). Hibridni entitet tada plaća kamate na kredit, a uz to ne zahtijeva dodatne odbitke te ne postiže znatniji prihod.



Slika 1. Dvostruki dobitak

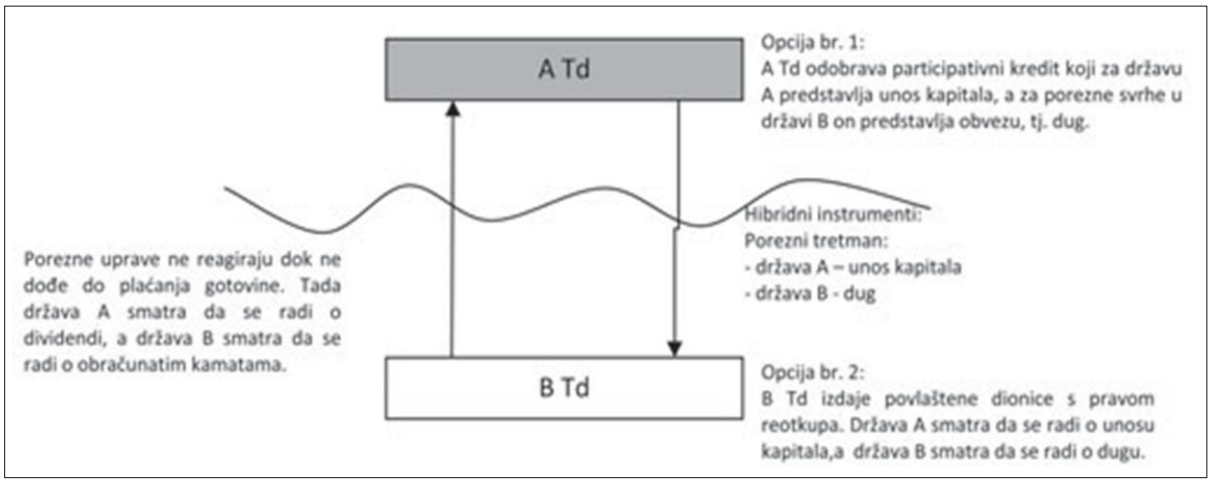
Izvor: Porezni vjesnik 11/2012. Ž. Martinović i D. Legac

U vezi s oporezivanjem u državi B (koja mora omogućiti priznavanje raspodjele gubitka na razini skupine), hibridni entitet predmet je oporezivanja porezom na dobit. Troškove kamata može se iskoristiti kako bi se nadoknadilo prihode drugih društava grupe u državi B.

Nasuprot tome, država A smatra hibridni entitet transparentnim, odnosno država A hibridni entitet zanemaruje u porezne svrhe, a posljedica je da se troškove kamata pripisuje društvu A Td, gdje ih se može iskoristiti kao odbitak te kompenzirati dobit jer je se ne može povezati.

5.3.1.2. Odbitak / neuključivanje

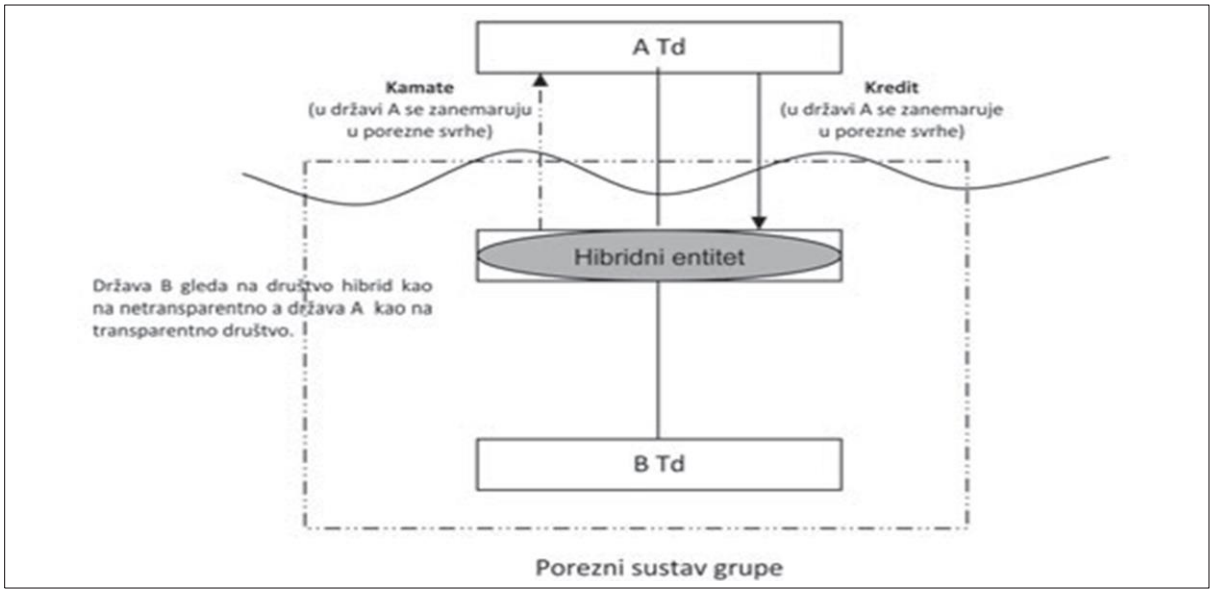
Primjer (slika 2): Rezidenta države B, društvo B Td osnovalo je društvo A Td koje je rezident države A, uz primjenu financijskog instrumenta koji ima različito obilježje u različitima poreznim jurisdikcijama: obilježje duga u državi B, a obilježje vlasničkog ulaganja u državi A. Obavlja li se tekuća plaćanja prema ovoj shemi, radi se o troškovima kamata pa ih se može priznati prema poreznim propisima države B kao porezni odbitak za društvo B Td, dok se ta plaćanja u državi A tretira kao plaćanja u vezi s dividendom pa su oslobođena za porezne svrhe u zemlji A.



Slika 2. Odbitak / neuključivanje

Izvor: Porezni vjesnik 11/2012. Ž. Martinović i D. Legac

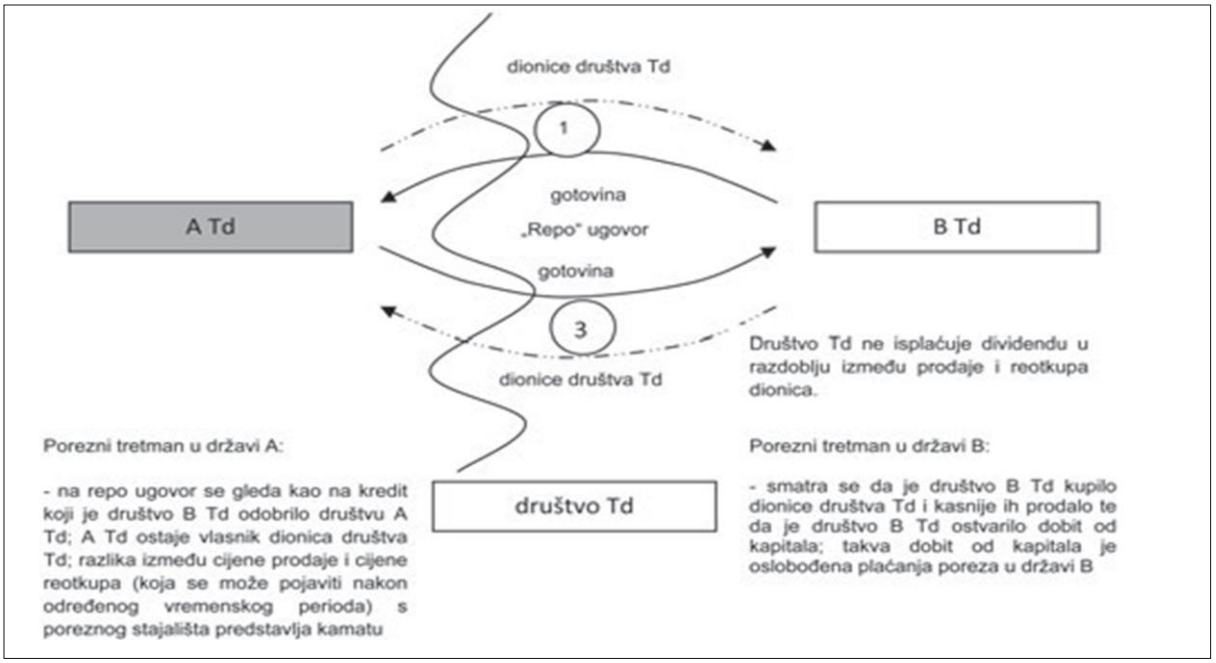
Primjer (slika 2a): Sličan učinak može se postići uporabom hibridnog entiteta ako npr. hibridni entitet kojeg se u državi osnivanja tretira netransparentnim za porezne svrhe te stoga može iskoristiti odbitke pri oporezivanju, obaviti isplatu svojim dioničarima čija država rezidentnosti tretira hibridni entitet transparentnim, pa obavljena plaćanja stoga zanemaruje u porezne svrhe. Učinak ove sheme je neto-odbitak u državi B bez uračunavanja u poreznu osnovicu u državi A.



Slika 2a. Odbitak / neuključivanje

Izvor: Porezni vjesnik 11/2012. Ž. Martinović i D. Legac

Primjer (slika 2b): Upotreba **hibridnih transfera** (ako npr. dva društva sklope ugovor o prodaji i otkupu dionica **društva osnovanog za posebnu namjenu** (trgovačko društvo stvoreno isključivo za određenu financijsku transakciju ili slijed financijskih transakcija) poznato kao Special Purpose Vehicle (SPV). Transakcije preko trgovačkog društva za posebnu namjenu jedna država tretira kao prodaju odnosno reotkup dionica društva osnovanog za posebnu namjenu, dok je druga tretira kao kredit s jamstvom u obliku dionica društva osnovanoga za posebnu namjenu.



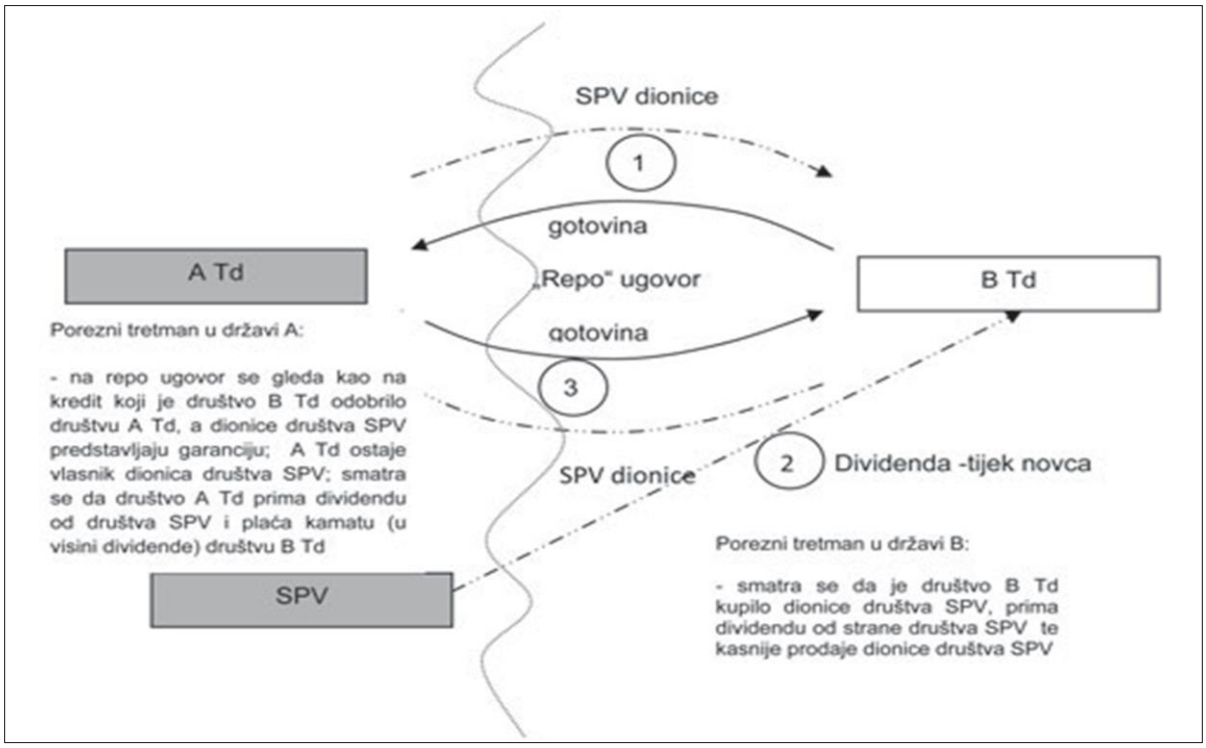
Slika 2b. Odbitak / neuključivanje

Autori Željko Martinović i Dalibor Legac

5.3.1.3. Aranžmani kojima je cilj generiranje odbitka za porez plaćen u inozemstvu

Primjer (slika 3): Jedna od tipičnih shema kakvima je cilj generiranje odbitka za porez plaćen u inozemstvu primjenjuje **hibridne transfere vlasničkih instrumenata**. Najčešći je način stvaranja hibridnih transfera vlasničkih instrumenata ugovor o prodaji i ponovnom otkupu dionica. Jedna država gleda na transakciju kao prodaju i ponovni otkup dionica, a druga kao na kredit za kojeg su jamstvo dionice. Osnovna shema obuhvaća društvo B Td u državi B koje financira društvo A Td u državi A. Društvo A Td osniva društvo za posebnu namjenu, povećava kapital u zamjenu za (povlaštene) dionice društva za posebnu namjenu te ulazi u **repo-ugovor** s društvom B Td u vezi s povlaštenim dionicama društva za posebnu namjenu.

Financijski instrument repo-ugovor je sporazum temeljem kojega jedna ugovorna strana prodaje neki oblik financijske imovine (vrijednosni papir) drugoj strani i obvezuje se poslije ga otkupiti po određenoj cijeni. Vrijednosni papir što ga se prodaje zapravo je osiguranje za primljen zajam. REPO dakle obuhvaća prijenos novca od zajmodavca zajmoprimcu i ugovor o otkupu vrijednosnica unaprijed što služe kao osiguranje.



Slika 3. Generiranje odbitka za porez plaćen u inozemstvu

Izvor: Porezni vjesnik 11/2012. Ž. Martinović i D. Legac

U vezi s poreznim tretmanom repo-ugovora, država B smatra kako se radi o prodaji odnosno ponovnoj kupnji dionica. Društvo BTd stoga se smatra vlasnikom dionica društva za posebnu namjenu i primateljem dividende za trajanja repo-ugovora. Država B koja primjenjuje metodu odbitka posrednog poreza odobrava uračunavanje poreza plaćena u inozemstvu, što ima za posljedicu da društvo BTd može zahtijevati uračunavanje plaćenog poreza na dobit društva za posebnu namjenu. Na repo-ugovor s poreznog stanovišta države A gleda se kao da se radi o kreditu kojeg je odobrilo društvo BTd društvu ATd, uz jamstvo u obliku dionica društva za posebnu namjenu (SPV). Država A zato smatra kako je društvo ATd i dalje vlasnik dionica društva za posebne namjene te da društvo ATd još prima dividendu tijekom trajanja repo-ugovora. Država A može odobriti metodu izuzimanja u vezi s dividendama društva BTd, odnosno može odobriti neizravan porezni kredit što će omogućiti društvu ATd uračunavanje poreza na dobit što ga je platilo društvo za posebne namjene (SPV).

Ova metoda, u svakom slučaju, odobrava društvu A primitak dividende bez plaćanja bilo kakvih poreza. Društvo ATd, uz to, može zahtijevati da mu se troškove plaćenih kamata na kredit prizna kao odbitak, iako su troškovi kamata jednaki isplatama dividende. Učinak ove sheme je neto odbitak u državi A, u kombinaciji s oporezivanjem u državi B, koje se nadoknađuje odobravanjem odbitka posrednog poreza kojega je društvo za posebne namjene platilo na ime raspodjele profita.

5.3.2. Pravila u vezi prevencije zlouporabe hibridnih aranžmana

Mnoge su države uvele pravila koja negiraju povlastice utemeljene na primjeni pojedinih vrsta hibridnih aranžmana. Pravila se mogu razlikovati ovisno o načinu primjene, opsegu i učincima. Pravila za uklanjanje problema i poteškoća za porezne jurisdikcije koje proizlaze iz primjene hibridnih aranžmana mogu se podijeliti u sljedeće grupe:

- rješavanje problema s višestrukim odbitkom povezanoga s istim troškom,
- rješavanje problema odbitka prilikom isplate, kad primatelj nije uračunao odbitke u oporezivu dobit,
- rješavanje problema neuključivanja u poreznu osnovicu onih prihoda koji su porezno priznat odbitak na nivou isplatitelja,
- rješavanje problema s aranžmanima kojima je svrha pravo na odbitak zbog poreza plaćenog u drugoj državi.

Logično je da će porezni subjekti prilagođavati svoje porezno planiranje novouvedenim mjerama poreznih jurisdikcija i pri tom maksimalno koristiti sive zone koje im omogućavaju poreznu evaziju u skladu sa zakonom.

6. ZAKLJUČAK

Porezni sustav i oporezivanje dobiti poreznih subjekata u Republici Hrvatskoj je zakonski dobro definiran kad se radi o domaćim poreznim subjektima koji isključivo pripadaju poreznoj jurisdikciji u Republici Hrvatskoj. Jasne su smjernice za odbitke vezane za porez na dobit ili potpuno oslobađanje od plaćanja poreza na dobit (kao što je to slučaj za porezne obveznike iz Grada Vukovara koji ispunjavaju propisane uvjete).

Na međunarodnom planu veliki problem svjetskih poreznih jurisdikcija pa tako i porezne jurisdikcije Republike Hrvatske je zakonito izbjegavanje porezne obveze koje sve se više povećava zbog ubrzane globalizacije tržišta i rasta međunarodnih transakcija te širenja multinacionalnih trgovačkih društava. Takva društva koriste svoje velike financijske resurse za istraživanje a potom i eksploataciju neusklađenosti poreznih sustava različitih država u kojima djeluju. Osmišljavaju razne sofisticirane porezne hibridne aranžmane kakvima se maksimalno zlorabi identificirane neusklađenosti poreznih sistema.

Spomenuti hibridni aranžmani najčešće imaju jednu gospodarsku svrhu, a to je da porezni obveznik izbjegne obvezu plaćanja poreza na postignutu dobit koja bi bila oporeziva da nije iskoristio sivu zonu neusklađenosti poreznih sistema. Hibridni aranžmani dopuštaju da se isti troškovi iskoriste u više država kako bi se prihod uvećao temeljem poreznih izuzimanja, ili umjetno generiranih odbitaka za porez koji je već plaćen u inozemstvu.

Štetnost utjecaj uporabe hibridnih aranžmana primijećena je na međunarodnoj razini, pa su tijekom 2012. izrađena važna izvješća Europske Komisije i OECD-a kako bi se pokušalo pomoći u rješavanju gorućeg problema međudržavne porezne zajednice. Sastanak čelnika poreznih uprava 30 zemalja s kraja 2012. godine razmatrao je ta izvješća. Na sastanku je donesena Seoulska deklaracija koja intenzivira globalnu borbu protiv hibridnih aranžmana i potiče uvođenje alata kojima se pokušava stati na kraj štetnoj praksi nepoželjnog zakonitog izbjegavanja i utaje poreznih obveza u međunarodnom okvirima.

Neki od alata raspoloživih poreznim jurisdikcijama su donošenje općih i posebnih pravila protiv izbjegavanja plaćanja poreza, usklađivanje zakonodavstava te pravila koja se odnose na suzbijanje hibridnih aranžmana putem kojih se zlorabe neusklađenost poreznih sustava. Premda se navedene alate u poreznoj praksi sve više primjenjuje, još uvijek izostaje suglasnost pojedinih država i međunarodnih ustanova, osobito gospodarske zajednice o važnosti i svrsishodnosti pojedinih alata.

Neovisno koji se alati za suzbijanje navedene štetne prakse stručnjaci se slažu u ocjeni kako je za uspjeh sprječavanja hibridnih aranžmana neophodna međudržavna suradnja pri uvođenju i korištenju alata te u primjeni najraznovrsnijih oblika razmjene informacija. Posebno su važne automatske razmijene informacija i stvaranja zajedničkih baza podataka o trgovačkim društvima i njihovima pravnim i poreznim statusima u raznim državama.

Budući da se problematika dvostrukog neoporezivanja i dvostrukog oporezivanja blisko povezane i međusobno uvjetovane pojave, generalno je mišljenje poreznih stručnjaka kako iste treba promatrati i rješavati zajednički, dobrom koordinacijom, usklađivanjem mjera i poboljšanom komunikacijom među poreznim jurisdikcijama.

U tijeku su dva paralelna procesa na globalnoj razini:

- S jedne strane porezne jurisdikcije nastoje koordinirati i donositi mjere kojima provode prevenciju poreznog izbjegavanja i utaje.
- S druge strane porezni subjekti prilagođavaju svoje poslovanje mjerama poreznih jurisdikcija koje su za njih nadležne.

Porezno planiranje se definitivno isplati kada se temelji na pomnom istraživanju propisa poreznih jurisdikcija i raznih olakšica i odbitaka koje iste nude te istraživanju metoda, tehnika i alata koje primjenjuje konkurencija da bi u legalnim okvirima umanjila porez na dobit te povećala prihode koristeći olakšice i odbitke ili nedostatak usklađenosti poreznih sistema odnosno uprava u čijim okvirima djeluju.

LITERATURA

1. Guzić, Š. (2018): RAČUNOVODSTVO, REVIZIJA I FINANCIJE, br. Ožujak, 2018: Ostvarivanje olakšica poreza na dobitak na potpomognutim područjima i Gradu Vukovaru, članak RRIF, str. 172 – 177.
2. HNB; Statistika, [Internet], raspoloživo na: https://www.hnb.hr/statistika/statisticki-podaci/opca-drzava/nefinancijski-racuni-opce-drzave
3. Jurić, Đ. (2018): RAČUNOVODSTVO, REVIZIJA I FINANCIJE, br. Siječanj, 2018: Godišnji obračun poreza na Dobitak za 2017. godinu – sastavljanje obrasca PD, članak RRIF, str. 129 – 177.
4. Kesner-Škreb, M. (2004): Porez na dobit: Financijska teorija i praksa 28 (4) str. 501-504. [Internet], raspoloživo na: https://www.ijf.hr/upload/files/pojmovnik10.pdf
5. Kesner-Škreb, M. (2005): Dvostruko oporezivanje: Financijska teorija i praksa 29 (4) str. 443-444. (2005.) [Internet], raspoloživo na: https://www.ijf.hr/upload/files/pojmovnik11.pdf
6. Kukić, N. (2008): RAČUNOVODSTVO, REVIZIJA I FINANCIJE, br. Prosinac, 2008: Uvod u porezno planiranje – osnovni pojmovi i izvori prava, članak RRIF, str. 191 – 201.
7. Kukić, N. (2009): RAČUNOVODSTVO, REVIZIJA I FINANCIJE, br. Travanj, 2009: Međunarodno porezno planiranje – tehnike i instrumenti, članak RRIF, str. 191 – 201.
8. Martinović, Ž. i Legac, D. (2012): POREZNI VJESNIK, br. Studeni, 2012: Agresivno porezno planiranje: iskorištavanje neusklađenosti poreznih sustava, članak PV, str. 81 – 93. [Internet], raspoloživo na: https://www.ijf.hr/upload/files/file/PV/2012/11/martinovic-legac.pdf
9. Nikolić, N. (1999), Split, Počela javnog financiranja: Fiskalni prihodi: Porezni pojmovnik, Izbjegavanje plaćanja poreza, Porez na dobit, str. 79-80. str. 81 – 82. str. 96-97.
10. Šimurina, N. i Buergler, T. (2012), Zagreb, Skrivena javna potrošnja: sadašnjost i budućnost poreznih izdataka: Specifičnosti sustava oporezivanja dobiti poduzeća i njihov utjecaj na poreznu konkurentnost, poglavlje iz knjige, str. 91-105. [Internet], raspoloživo na: https://www.ijf.hr/upload/files/file/javna_potrosnja/simurina-Buergler.pdf
11. Zakon o porezu na dobit, [Internet], raspoloživo na: https://www.zakon.hr/z/99/Zakon-o-porezu-na-dobit

POPIS SLIKA I TABLICA

Tablice

Tablica 1: Dio računa konsolidirane opće države RH

Tablica 2: Veličina poduzetnika prema kriterijima Zakona o poticanju malog gospodarstva

Tablica 3: Smanjenje osnovice poreza na dobitak za troškove obrazovanja i izobrazbe radnika

Tablica 4: Smanjenje osnovice poreza na dobitak za troškove obrazovanja i izobrazbe radnika u nepovoljnom položaju

Slike

Slika 1. Dvostruki dobitak

Slika 2. Odbitak / neuključivanje

Slika 2a. Odbitak / neuključivanje

Slika 2b. Odbitak / neuključivanje

Slika 3. Generiranje odbitka za porez plaćen u inozemstvu

SAŽETAK / SUMMARY

Sažetak

Osnovni problem istraživanja je u sagledavanju mogućnosti poreznog planiranja u domeni poreza na dobit. Ovaj završni rad ima cilj da odgovori na pitanje da li je moguće efikasnim poreznim planiranjem platiti manji iznos poreza na dobit ostajući pri tom u zakonskim okvirima. Također ima cilj ukazati na važnost upravljanja osnovicom poreza na dobit prikazujući metode i načine kojima se to postiže u Republici Hrvatskoj i na međunarodnom planu, za porezne obveznike koji djeluju u različitim poreznim jurisdikcijama.

Istraživanje literature i poreznog zakona Republike Hrvatske dovelo je do slijedećeg:

Porezni subjekti u Republici Hrvatskoj učinkovitim poreznim planiranjem mogu pod određenim, jasno definiranim uvjetima iz Zakona o porezu na dobit ostvariti porezne olakšice ili u nekim slučajevima čak i potpuno oslobođenje.

U međunarodnim okvirima dokazano je kako se analiza propisa poreznih jurisdikcija i ponašanja konkurencije uz pomno porezno planiranje itekako može isplatiti kroz umanjenje plaćenog poreza na dobit, a da se pri tom ostane u zadanim zakonskim okvirima.

Rad prikazuje mnoge metode i tehnike poput raznih hibridnih aranžmana kojima se zakonskim putem može postići umanjenje poreznih obveza na ostvarenu dobit. Primjena istih ovisi o nekoliko čimbenika:

- ustroju poreznog subjekta,
- propisima porezne jurisdikcije za porezne subjekte koji isključivo djeluju pod jednom jurisdikcijom,
- o koordiniranosti i usklađenosti poreznih jurisdikcija za porezne subjekte koji rade u dvije ili više zemalja.

Zaključak je da se porezno planiranje isplati kada se temelji na pomnom istraživanju propisa poreznih jurisdikcija i raznih olakšica i odbitaka koje iste nude te istraživanju metoda, tehnika i alata koje primjenjuje konkurencija da bi u legalnim okvirima umanjila porez na dobit te povećala prihode koristeći olakšice i odbitke ili nedostatak usklađenosti poreznih sistema odnosno uprava u čijim okvirima djeluju.

Ključne riječi: Porezno planiranje, porez na dobit, porezna jurisdikcija.

Summary

Elementary problem this research is addressing is reviewing tax planning in the domain of profit taxes (also known as corporate taxes). The goal of this final paper is to answer if it is possible to use efficient tax planning to pay less taxes on earned profit. In addition, aim is to emphasize importance of managing profit tax base by presenting methods and ways to achieve said target in the Republic of Croatia or internationally, for taxation subjects who operate in multiple taxation jurisdictions.

Research of literature and Croatian profit tax law has led to the following conclusions:

By using effective tax planning under specific circumstances clearly defined in Croatian profit tax law, subjects to profit taxes in the Republic of Croatia can get tax deductions, or full tax waiver in some instances.

At the international level, it is proven how analysis of tax jurisdiction rules and requirements coupled with competition benchmarking and careful tax planning can lead to reduction of the profit taxes while observing mandatory law requirements.

Paper identifies various legal methods and techniques such as hybrid arrangements that can be applied to reduce profit tax. Methods to be applied depend on several factors:

- Tax subject organization and geographic spread,
- Rules and regulations of tax jurisdictions for taxation subjects that operate under single tax jurisdictions,
- Coordination and alignment of tax jurisdictions for taxation subjects that operate in two or more countries.

Conclusion is that tax planning pays off when it is based on careful research of tax jurisdiction rules and regulations, allowable tax deduction and tax write-offs, as well as research of methods, techniques and tools applied by competition to reduce profit taxes within legal framework by utilizing tax deductions and write-offs available, or by using lack of synchronization between different tax jurisdictions they operate within.

Key words: Tax planning, corporate tax, tax jurisdiction.