FISKALNI I NEFISKALNI UČINCI OLAKŠICA I OSLOBAĐANJA NA PLANU POREZA NA DOBIT U RH

Papak, Ana

Master's thesis / Diplomski rad

2016

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:124:351255

Rights / Prava: In copyright / Zaštićeno autorskim pravom.

Download date / Datum preuzimanja: **2024-03-28**

Repository / Repozitorij:

REFST - Repository of Economics faculty in Split

zir.nsk.hr

UNIVERSITY OF SPLIT

dabar

DIGITALNI AKADEMSKI ARHIVI I REPOZITORIJI

SVEUČILIŠTE SPLIT

EKONOMSKI FAKULTET

DIPLOMSKI RAD

FISKALNI I NEFISKALNI UČINCI OLAKŠICA I OSLOBAĐANJA NA PLANU POREZA NA DOBIT U RH

Mentor: prof. dr.sc. Nikša Nikolić **Student: bacc.oec. Ana Papak**

Split, studeni 2016.

SADRŽAJ:

1. **Uvod**……4
   1.1. Problem istraživanja……4
   1.2. Predmet istraživanja……5
   1.3. Ciljevi istraživanja…….....6
   1.4. Hipoteze istraživanja……...7
   1.5. Metode istraživanja…….8
   1.6. Struktura diplomskog rada……..9
   1.7. Sadržaj diplomskog rada……..10

2. **Opći značaj olakšica i oslobođenja na planu poreza na dobit u RH**
   ……12
   2.1. Definicija i značenje poreznih izdataka……..12
   2.2. Kratka povijest olakšica i oslobođenja na planu poreza na dobit u RH……..14
   2.3. Harmonizacija sustava poreza na dobit……17
   2.4. Pitanje učinkovitosti, pravednosti i administrativne složenosti nastale uslijed olakšica i oslobođenja……19

3. **Porezne olakšice i oslobođenja u oporezivanju dobiti u RH**……24
   3.1. Pojam i karakteristike poreza na dobit……..24
   3.2. Pregled državnih potpora, olakšica, oslobođenja i poticaja u sustavu poreza na dobit u RH……..28
   3.3. Veličina i struktura olakšica kod poreza na dobit……..30
   3.4. Specifičnosti sustava oporezivanja dobiti poduzeća u hrvatskoj i utjecaj na poreznu konkurentnost……..46
   3.5. Odnos između efektivnog i zakonskog oporezivanja poduzeća……..48
   3.6. Najavljena porezna reforma na planu poreza na dobit……50

4. **Analiza učinaka poreznih poticaja, olakšica i oslobođenja pri oporezivanju dobiti i dohotka u RH**

4.1. Fiskalni učinci olakšica i oslobođenja na planu poreza na dobit ……52

4.2. Ekonomski učinci olakšica i oslobođenja na planu poreza na dobit……58

4.3. Socijalni učinci olakšica i oslobođenja na planu poreza na dobit……61

4.4. Utjecaj olakšica i oslobođenja na planu poreza na dobit na razvoj poduzetništva……68

4.5. Demografski učinci olakšica i oslobođenja ……..69

5. Zaključak …….74

Literatura……..76

1. UVOD

1.1 Problem istraživanja

U Republici Hrvatskoj, posebno nakon 2000.godine, uvedeni su brojni porezni izdatci[1], prvenstveno zbog želje poreznih vlasti da potaknu razvoj bivših ratom zahvaćenih i gospodarski slabije razvijenih područja. Možemo dakle primjetiti kako su takvi izdatci uvedeni zbog prvenstveno nefiskalnih učinaka. Problem ovog istraživanja leži u tome koliko su se ti izdatci, odnosno olakšice i oslobođenja, pokazali učinkovitima, te da li bi učinkovitije bilo postizavati takve ciljeve izravnim proračunskim financiranjem.

Navedenim oblicima državne pomoći nastojalo se potaknuti i ujednačiti stupanj gospodarskog razvoja cijele zemlje. Međutim, usprkos tomu da im je cilj bio razvitak, oni ujedno znače i gubitak poreznih prihoda, te ih je stoga potrebno analizirati kako bi mogli istražiti koliki je njihov učinak, te koje su njihove pozitivne i negativne strane. Dakle, temeljni problem ovoga rada je istražiti koliko su učinkovite porezne olakšice i oslobađanja (poreza na dobit), te da li bi ti učinci bili pozitivniji da se financira izravno iz proračuna.

Kao što smo naveli, Hrvatska je od 2000.godine uvela razne porezne izdatke te na taj način doprinosila određenim skupinama stanovništva. To se posebno odnosilo na porezno tretirana područja. Također je nastojala poticati gospodarstvo i ulaganja u slobodne zone.

Do 2007. godine osnovica poreza na dobit umanjivala se olakšicama za troškove plaća novozaposlenih, olakšicama za troškove istraživanja i razvoja i olakšicama za troškove školovanja i stručnog razvoja. Od 2007. te su olakšice zamijenjene državnim potporama za istraživačko-razvojne projekte, potporama za obrazovanje i izobrazbu te olakšicama za zapošljavanje. Dodatno, porez na dobit umanjuje se na posebno porezno tretiranim područjima (PPTP), slobodnim zonama kao i za poticanje ulaganja. Usto se u razdoblju 2001.-06. porez dodatno umanjivao za zapošljavanje osoba s invaliditetom.

Posebno porezno tretirana područja uključuju sve tri skupine područja od posebne državne skrbi, brdskoplaninska područja i Vukovar. Prema različitim podatcima upravo ta područja obilježava zaostajanje u razvoju (gospodarskom, socijalnom, demografskom i ukupnom).

[1] Porezni izdaci čest su instrument kojim država nastoji postići određene ekonomske i socijalne učinke. No zbog sve većeg broja i obujma poreznih izdataka, njihova su pravilna uporaba, kvalitetno administriranje i evidencija postali velik izazov za porezne vlasti i cijelu državu.

Najvećim dijelom to je posljedica ratnih razaranja koja su imala negativan utjecaj na gospodarsku i socijalnu sliku tih područja. S ciljem da se postigne što ravnomjerniji razvitak svih područja Republike Hrvatske, te da se što brže otklone posljedice rata i aktivira povratak predratnog stanovništva uvedene su olakšice i oslobođenja.

Nema sumnje da je navedenim razlozima opravdano uvođenje različitih olakšica i oslobođenja na tim područja, međutim postavlja se pitanje, koji su njihovi stvarni učinci na gospodarski razvitak. Naime, u posljednje vrijeme sve se više čuju zahtijevi za ukidanjem poreznih olakšica i oslobođenja i izravnim proračunskim financiranjem.

Je li opravdano ukinuti navedene olakšice i oslobođenja, a da se prethodno nisu, izvršile analize njihovih ekonomskih učinaka problem je od kojeg polazimo u ovom radu.

1.2. Predmet istraživanja

Iz samog problema istraživanja, odnosno koliko su se uvedene olakšice i oslobođenja pokazali učinkovitima, te da li bi učinkovitije bilo postizavati ciljeve izravnim proračunskim financiranjima, slijedi i predmet istraživanja. Dakle, predmet istraživanja su fiskalni i nefiskalni učinci uvedenih olakšica i oslobođenja, na planu poreza na dobit, u Republici Hrvatskoj.

1.3. Ciljevi istraživanja

Osnovni ciljevi istraživanja ovoga radu su:

- Istražiti potiču li navedene porezne olakšice i oslobođenja gospodarsku učinkovitost.
- Istražiti u kojoj mjeri porezni izdaci utječu na stanovništvo tako da se oni ponašaju na određeni način.
- Istražiti kakav su utjecaj navedene porezne olakšice imale na ekonomskom, strukturnom, demografskom i poduzetničkom planu.
- Istražiti da li bi za gospodarstvo učinkovitije bilo da se ciljevi koji su određeni postižu izravnim proračunskim financiranjem.
- Istražiti jesu li eventualne koristi koje su proizašle iz uvođenja ovakvih olašica i oslobođenja nadmašile proračunske gubitke, te pokušati dati odgovor da li ih je potrebno u potpunosti ukinuti ili zamijeniti.

1.4. Hipoteze istraživanja

U radu ćemo postaviti sljedeće hipoteze:

H0: Olakšice i oslobođenja na planu poreza na dobit imaju značajan negativan fiskalni učinak na proračun.

H1: Olakšice i oslobođenja na planu poreza na dobit imaju negativan nefiskalni učinak na gospodarski rast i razvoj i manje su učinkoviti od izravne javne potrošnje.

1.5. Metode istraživanja

Odgovarajuće metode istraživanja koriste se za dobivanje odgovora na postavljene hipoteze i ostvarivanju postavljenih ciljeva. U teorijskom dijelu rada koristit će se sljedeće metode:

Metoda deskripcije je postupak jednostavnog opisivanja ili očitavanja činjenica, te njihovih empirijskih potvrđivanja odnosa i veza, ali bez znanstvenog tumačenja i objašnjavanja. U ovom radu metodu deskripcije koristit ćemo pri objašnjavanju olakšica i oslobođenja poreza na dobit, područja na koje se primjenjuju i razloga iz kojih se primjenjuju, te uz pokazatalje i deksriptivno objasniti njihove učinke.

Metoda analize i sinteze- Metoda analize je postupak znanstvenog istraživanja raščlanjivanjem složenih pojmova, sudova i zaključaka na njihove jednostavnije sastavne dijelove i elemente. Metoda sinteze je postupak znanstvenog istraživanja i objašnjavanja stvarnosti putem sinteze jednostavnih sudova u složenije. Ovu metodu ćemo koristiti na način da analizom i sintezom određenih pokazatelja predočimo da li su navedene olakšice i oslobođenja i njihovo uvođenje opravdane.

Metoda komparacije: Komparacijom se uočavaju sličnosti ili razlike između događaja, pojava, objekata. Ovu metodu ćemo koristiti da usporedimo sličnosti i razlike između područja koja su posebno tretirana kao što su npr.već navedeni Vukovar i ostalih dijelova Hrvatske, te da usporedimo opravdanost navedenih olakšica i oslobođenja.

Metoda indukcije i dedukcije: Induktivna metoda je sustavna primjena induktivnog načina zaključivanja kojim se na temelju analize pojedinačnih činjenica dolazi do zaključka o općem sudu, od zapažanja konkretnih pojedinačnih slučajeva dolazi do općih zaključaka. Deduktivna metoda je sustavna primjena deduktivnog načina zaključivanja u kojemu se iz općih sudova izvode posebni i pojedinačni zaključci.[2]

Ekonometrijska metoda: Ekonometrija je grana ekonomske znanosti koja povezuje ekonomsku teoriju, matematičku ekonomiju i metode statističke analize, a bavi se razvijanjem

[2] Zelenika, R., (2000) : Metodologija i tehnologija izrade znanstvenog i stručnog djela, Rijeka, dostupno na : http://www.unizd.hr/portals/4/nastavni_mat/1_godina/metodologija/metode_znanstvenih_istrazivanja.pdf

i usavršavanjem metoda i modela za kvantitativnu analizu gospodarske strukture. U ovom radu koristit ćemo različite navedene pokazatelje da bi kvantificirali korisnost uvedenih olakšica.

1.6. Struktura diplomskog rada

Diplomski rad sastojat će se od pet dijelova.

U prvom, uvodnom dijelu, navesti ću koji su to predmet i problem istraživanja. Postaviti ću pitanje o tome, koji su fiskalni i nefiskalni učinci olakšica i oslobađanja na planu poreza na dobit u RH. Da li su se pokazali učinkovitima iako su uvedeni prvenstveno zbog nefiskalnih učinaka, te koliko bi bilo učinkovitije postizanje ciljeva izravnih proračunskim financiranjem. Također ću u prvom dijelu postaviti ciljeve i hipoteze rada i metodologiju kojom ćemo se pri tome koristiti.

U drugom dijelu, objasnit ću općenito porezne izdatke, pri čemu ću se posebno orijentirati na njihov dio olakšica i oslobođenja na planu poreza na dobit, te kratko analizirati povijest istih.

U trećem dijelu, analizirat ću porezne olakšice i oslobođenja u oporezivanju dobiti u RH, te njihov učinak na proračun.

U četvrtom dijelu analizirat ću i prikazati fiskalne i nefiskalne učinke poreznih poticaja, olakšica i oslobođenja pri oporezivanju dobiti u RH.

U petom dijelu, na temelju svih prikupljenih podataka i analiza izvesti ćemo zaključak da li su olakšice i oslobađanja na planu poreza na dobit u RH bili učinkoviti ili bi bilo učinkovitije da se ciljevi postižu izravnim proračunskim financiranjem.

1.7. Sadržaj diplomskog rada

1. Uvod

1.1.Problem istraživanja

1.2.Predmet istraživanja

1.3.Hipoteze istraživanja

1.4.Ciljevi istraživanja

1.5.Metode istraživanja

1.6.Struktura diplomskog rada

1.7.Sadržaj diplomskog rada

2. Opći značaj olakšica i oslobođenja na planu poreza na dobit u RH

2.1.Definicija i značenje poreznih izdataka

2.2.Kratka povijest olakšica i oslobođenja na planu poreza na dobit u RH

2.3.Harmonizacija sustava poreza na dobit

2.4.Pitanje učinkovitosti, pravednosti i administrativne složenosti nastale uslijed olakšica i oslobođenja

3. Porezne olakšice i oslobođenja u oporezivanju dobiti u RH

3.1.Pojam i karakteristike poreza na dobit

3.2.Pregled državnih potpora, olakšica, oslobođenja i poticaja u sustavu poreza na dobit u RH

3.3.Veličina i struktura olakšica kod poreza na dobit

3.4.Specifičnosti sustava oporezivanja dobiti poduzeća u hrvatskoj i utjecaj na poreznu konkurentnost

3.5.Odnos između efektivnog i zakonskog oporezivanja poduzeća

3.6.Najavljena porezna reforma na planu poreza na dobit

4. Analiza učinaka poreznih poticaja, olakšica i oslobođenja pri oporezivanju dobiti i dohotka u RH

4.1. Fiskalni učinci olakšica i oslobođenja na planu poreza na dobit

4.2. Ekonomski učinci olakšica i oslobođenja na planu poreza na dobit

4.3. Socijalni učinci olakšica i oslobođenja na planu poreza na dobit

4.4. Utjecaj olakšica i oslobođenja na planu poreza na dobit na razvoj poduzetništva

4.5. Demografski učinci olakšica i oslobođenja

5. Zaključak

Literatura

2. Opći značaj olakšica i oslobođenja na planu poreza na dobit u RH

2.1. Definicija i značenje poreznih izdataka

Osnovna zadaća poreznog sustava jest da se osiguraju porezni prihodi koji su nužni da bi se financirali određeni državnih rashodi. Također, važni ciljevi su i oni ekonomski, socijalni, kulturni ali i drugi ciljevi javne politike.

Različite su mjere kojima se ti ciljevi nastoje postići, a jedna od najvažnijih su porezni izdaci (eng. tax expenditures). Ne postoji definicija kojima bi mogli jedinstveno definirati porezne izdatke.

Možemo reći kako su **porezni izdatci**, instrument kojim se država služi kako bi njima "pogodovala" određenim skupinama ili kategorijama poreznih obveznika (sektorima, poduzećima ili pojedincima) te potaknula određene gospodarske aktivnosti, grane ili djelatnosti. Na taj način država svjesno pristaje da joj se smanje prihodi.. Isti bi se učinak postigao da država ubere poreze po svim osnovama, a kasnije s rashodne strane proračuna dodjeljuje izravne subvencije, samo što je taj način neusporedivo transparentniji. Zbog toga se i porezni izdaci smatraju neizravnim subvencijama koje se ostvaruju preko prihodne strane proračuna, za razliku od izravnih subvencija koje se ostvaruju preko rashodne strane proračuna.[3]

Različiti su razlozi zašto se porezni izdatci primjenjuju u različitim zemljama. U nekim zeljama cilj je potaknuti ekonomski razvoj ili mirovinsku štednju, a u drugim se pak želi uložiti u istraživanje i razvoj ili humonitarne svrhe. Porezni izdatci se često odnose isključivo na pojedinu gospodarsku granu ili kategoriju obveznika, te se njima nastoje potaknuti posebna ponašanja.

Ukratko rečeno, država se svjesno odriče svojih poreznih prihoda kako bi postigla određene ciljeve.

[3] Vjekoslav Bratić: Financijska teorija i praksa, 2006, 30 (2), 1995-1996

Porezni izdaci sastavni su dio različitih poreznih, a katkad i neporeznih zakona. Pojavljuju se u brojnim oblicima: kao porezna izuzeća (kada je prihod posebne grupe obveznika izuzet iz porezne osnovice), kao povlastice i olakšice, popusti, odbici (za određene troškove ili iznose), kao isključenja, poticaji, odgode plaćanja poreza (kada se rok za plaćanje poreza odgađa bez kamate ili kazne), kao povlaštene ili smanjenje porezne stope ili kao oslobođenja i umanjenja porezne osnovice ili obveze plaćanja poreza.[4] Najčešće se, no ne i isključivo, uvode u sustavu oporezivanja dohotka i dobiti.

Što se tiče poreznog sustava u Republici Hrvatskoj, razlikujemo porezne izdatke koji se odnose na umanjenje porezne osnovice i one koji smanjuju obvezu plaćanja poreza. Najpoznatiji su izdatci kod oporezivanja dohotka i dobiti.

Što se tiče hrvatskog poreznog sustava, on poznaje izdatke koji nastaju bilo umanjenjem porezne osnovice, bilo smanjenjem obveze plaćanja poreza. Široj javnosti su uglavnom najpoznatiji izdatci koji se odnose na oporezivanje dohotka i dobiti. Razlikujemo poticaje za zapošljavanje, istraživanje i razvoj te za školovanje i stručno usavršavanje, kojima se umanjuje osnovica poreza na dobit. No osim njih postoje i poticaji za ulaganja kojima se umanjuje obveza plaćanja poreza na dobit.

Porezni izdatci nisu jednostavni i često su na meti brojnih kritičara. Osnovna kritika odnosi se na to što smanjuju porezne prihode. Osim toga oni povećavaju troškove poreznih vlasti, te na taj način narušavaju neutralnost i transparentnost poreznog sustava. Porezni izdatci najčešće su uvedeni bez analize troškova i koristi te njihovih mogućih učinaka, te je zbog toga sve veća potreba da se kontroliraju, prate i analiziraju od strane poreznih vlasti i kreatora ekonomske politike. Kako bi kritike bile što manje nužno jest da porezni izdatci budu ciljno odabrani i da imaju posebnu svrhu.

[4] Arbutina, H. i Ott, K. (prev.), 1999. *Porezni leksikon s višejezičnim rječnikom*.

2.2. Kratka povijest olakšica i oslobođenja na planu poreza na dobit

Oporezivanje trgovačkih društava na planu poreza na dobit, od stvaranja samostalne Hrvatske, pa sve do danas možemo podijeliti u više različitih faca.

U prvoj fazi, od početka 1992. godine domaći poduzetnici plaćali su porez po stopi od 35 posto, a strani od 17,5 posto[5]Nakon toga uvedeno je oporezivanje dobiti koje je, zajedno s istodobno uvedenim oporezivanjem dohotka činilo jedinstveni sustav oporezivanja zasnovan na potrošnji. Taj je sustav bio u primjeni do kraja 2000. godine. Od početka 2001. ponovno se uvodi tradicionalniji sustav oporezivanja dobiti te je on, uz manje izmjene, zadržan do danas.

Najvažnije značajke oporezivanja dobiti u dva razdoblja - od početka 1994. do kraja 2000. i od početka 2001. godine do danas.

U trenutku osamostaljenja RH materija oporezivanja dobiti bila je regulirana Zakonom o neposrednim porezima. Prema odredbama tog Zakona domaće pravne i fizičke osobe su plaćale porez na dobit po stopi od 35%, dok su strane pravne i fizičke osobe plaćale porez na dobit po stopi od 17,5%. Iz ovog prvog rješenja vezanog uz oporezivanje dobiti vidimo kako je od samog početka jasno izraženi cilj hrvatske porezne politike bio privlačenje investicija i to posebice stranih. Međutim, kako je ova mjera diskriminirala domaće porezne obveznike vrlo je brzo promijenjena.

Tako je već 1993. godine. donesen Zakon o porezu na dobit kojim je izjednačen porezni tretman dobiti koju na području RH ostvaruju domaće i strane osobe te su ukinuta neka porezna oslobođenja i olakšice. Stopa poreza na dobit bila je utvrđena u visini od 25%, a obveznici su mogle biti i fizičke osobe ako su se opredijelile da umjesto poreza na dohodak plaćaju porez na dobit, ali je onda krajem 1996. godine stopa ponovo povećana na 35% kako bi bila usklađena s tadašnjom gornjom stopom poreza na dohodak. Radi poticanja gospodarske aktivnosti uveden je i institut zaštitne kamate te je propisano izuzimanje od oporezivanja dividendi i udjela u dobit. Mehanizam zaštitne kamate bio je ustvari najvažniji porezni poticaj u hrvatskom sustavu oporezivanja dobiti u razdoblju od 1994. do 2000. godine, kojim se osiguravala neutralnost u primjeni ovog oblika jer je poduzetniku s poreznog stanovišta bilo svejedno hoće li ulagati u financijski ili realni kapital zbog toga što mu se kamata i na posuđeni i na vlastiti kapital odbijala od porezne obveze. Međutim, unatoč nekim nedvojbenim prednostima u primjeni zaštitne

[5] Ministarstvo financija RH, 1998

kamate ona je ukinuta i to prvenstveno zbog vrlo negativnog fiskalnog učinka (smanjenja prihoda ubranih od poreza na dobit), kao i nedovoljne transparentnosti, odnosno nesigurnosti povezane uz njezinu primjenu.

Od 2001. godine u primjeni je novi Zakon o porezu na dobit prema kojim je stopa poreza na dobit sa 35% smanjena na 20%, a dividende i udjeli u dobiti oporezuju se u trenutku isplate stopom porezom po dobitku u visini od 15%.

Tijekom 2004. godine ponovo je došlo do promjena u Zakonu, koje su povezane uz određivanje poreznog obveznika, porezne osnovice i djelomičnu modifikaciju sustava investicijskih poticaja, a sve ciljem još većeg povećanja transparentnosti i usklađenosti ovog poreznog oblika sa sustavima oporezivanja dobiti tranzicijskih zemlja i zahtjevima EU-a.

U lipnju 2006. godine ponovo je izmijenjen Zakon o porezu na dobit koji je u primjeni od 2007. godine. Olakšice za područja od posebne državne skrbi, brdsko – planinska područja, grad Vukovar i slobodne zone brisane su iz zakona i prenesene u matične zakone, kao i poticaji ulaganja i poticaji poreznim obveznicima u svrhu profesionalne rehabilitacije i zapošljavanja osoba s invaliditetom. U "Narodnim novinama" br. 146/08 objavljen je i Zakon o dopunama Zakona o porezu na dobit koji stupa na snagu danom pristupanja RH Europskoj uniji, a 18. lipnja 2010. godine donesen je Zakon o izmjenama i dopunama zakona o porezu na dobit u kojemu je došlo do nekih više-manje kozmetičkih izmjena u postojećem sustavu oporezivanja dobiti.

U kontekstu usklađivanju RH u sustavu oporezivanja dobiti s EU, valja napomenuti kako je potreba za harmonizacijom poreza na dobit u EU, postavljena kao problem ili pitanje još početkom šezdesetih godina prošlog stoljeća. Razlog za to ležao je u pojavi međunarodnog planiranja s ciljem smanjivanja porezne osnovice na način da se društva osnivaju u državama s povoljnijim poreznim režimom ili da tamo prebacuju svoju poslovnu aktivnost. Međutim, do devedesetih godina prošlog stoljeća nije se ništa, ili gotovo ništa, konkretno napravilo po tom pitanju. Dvadesetak godina kasnije, bez obzira na određene prijedloge i pokušaje da članice Europske unije usklade svoj pristup oporezivanju dobiti kao i donošenje nekoliko smjernica koje reguliraju ovu problematiku, još uvijek nema značajnih rezultata na tom području. Ipak sve je jača inicijativa za uvođenje jedinstvene osnovice poreza na dobit (zajednička konsolidirana osnovica poreza na dobit) te je već razrađen prijedlog njezina uvođenja od strane Europske komisije s ciljem smanjenja birokracije i poticanja prekograničnog poslovanja. Postojeći sustav oporezivanja dobiti u Republici Hrvatskoj je gotovo usklađen sa zahtjevima

Europske unije. Međutim, morat će se još do kraja uskladiti odredbe o poreznim oslobođenjima, olakšicama i poticajima u sustavu oporezivanja dobiti s odredbama europskog prava, koje su relativno restriktivne.

Od osamostaljenja RH sve se češće naglašavala potreba da se porezni sustav mijenja i prilagodi za Europu i svjetske gospodarske tokove.[6] 1. siječnja 1994. godine počinje se primjenjivati Zakon o porezu na dobit, te je po prvi puta u RH materija poreza na dobit bila regulirana posebnim zakonom. Ta se regulacija odnosila na sve oblike trgovačkih društava. Osnovicu poreza na dobit činila je razlika između vlastitog kapitala uloženog u djelatnost poduzetnika na kraju i na početku razdoblja za koje se utvrđivao porez, umanjena ili uvećana za određeni iznos utvrđen propisima. Stopa poreza na dobit bilaa je 25%. Tada je osmišljena i zaštitna kamata. Ona se računala na način da se ukamaćivao vlastiti kapital zaštitnom kamatnom stopom i za taj iznos se umanjivala osnovica poreza na dobit. Zaštitna kamatna stopa imala je svoj varijabilni dio koji je bio jednak stopi rasta proizvođačkih cijena te fiksni dio koji je činilo uvećanje za 3 posto. Ukoliko se tijekom utvrđivanja osnovice poreza na dobit pokaže gubitak, on se prenosi u sljedeće porezno razdoblje i ukamaćuje se. Rok za prijenos bio je 5 godina, a porezni obveznik koji ni tijekom 5 godina nije ostvario osnovicu, gubio je pravo na odbitak gubitka.[7] Zaštitna kamatna stopa imala je za cilj da se iz porezne osnovice isključe prividni dobici koji su rezultat rasta cijena, te da se postigne neutralnost različitih izvora financiranja.[8] Zakonom o izmjenama i dopunama Zakona o porezu na dobit krajem 1996. godine stopa poreza na dobit povećana je sa 25% na 35%, te povećanje realne zaštitne kamatne stope s 3% na 5%.

[6] Jelčić B., Bejaković P.(2012.): Ibid, str. 159.
[7] Jelčić B., Bejaković P.(2012.): Ibid, str. 172
[8] Jelčić B., Bejaković P.(2012.): Ibid, str. 172

2.3. Harmonizacija sustava poreza na dobit

Jedan od glavnih oblika izravnih poreza jest porez na dobit. On može biti uplaćivan osobno ili ga može uplaćivati poslodava. U Europskoj Uniji od ukupnih poreznih prihoda 1/3 se odnosi na prihode od poreza na dobit.

Zadatak EU jest da nadzire porezne propise svojih zemalja članica, kako bi one bile u skladu s politikom EU. Ključni naglasak stavlja se na gospodarski rast i otvaranje novih radnih mjesta, te osiguravanje slobodnog protoka robe, usluga i kapitala. Cilj jest da se ostvari jedinstveno tržište unutar EU, te da se radnici, potrošači ili druga poduzeća osiguraju od diskrimanacije.

Gore navedeno opisuje nam sustav harmonizacije poreznog sustava.

Za donošenje bilo koje odluke koja se odnosi na porezna pitanja između članica EU, nužno je da vlade svih država koje su članice se usuglase.

Osim osiguranja od diskriminacije, te ostvarivanja slobodnog kretanja na tržištu cilj je i da se rješi izazov utaje poreza među članicama.

EU u cjelini nije u mogućnosti da odredi kako će svaka pojedina zemlja trošiti svoje prihode koje je prikupila porezima. Međutim, te zemlje moraju biti svijesne da svojim nedisciplinirani ponašanjem mogu naškoditi razvitku EU, te ujedno i svom razvitku.

Upravo zbog svega navedenoga zemlje nastoje uskladiti svoje politike. To čine uglavnom utjecajem na porez na dobit i porez na dohodak.

Ako se poduzeće pak odluči seliti u drugu državu koja je članica može biti suočeno s raznim problemima kao što su kompliciranа administracija ili dvostruko oporezivanje.

EU treba također omogućiti da se ta poduzeća ne privlače na načine koji nisu u skladu s politikom i koji su nepošteni.

Sustav harmonizacije oporezivanja poduzeća unutar EU obuhvaća akte i dokumente koji se odnose na:

1. oporezivanje matičnih i zavisnih društava - nastoji se ukloniti problem dvostrukog oporezivanja raspodijeljene dobiti kako bi se olakšala sloboda kretanja kapitala

2. porezni tretman spajanja, dijeljenja te transfera imovine i udjela među poduzećima

3. arbitražni postupak u slučajevima dvostrukog oporezivanja

4. oporezivanje kamata i autorskih naknada između povezanih kompanija kojom se nastoji eliminirati štetna porezna konkurencija.

5. kodeks ponašanja pri oporezivanju poduzeća u EU na temelju kojeg članice se obvezuju da neće na razne načinie doprinositi štetnoj poreznoj konkurenciji.

Tablica 1: Stope poreza na dobit u zemljama članicama Europske Unije 2015.

ZEMLJA ČLANICA	STOPA (%)	ZEMLJA ČLANICA	STOPA (%)
Austrija	25	Luksemburg	29,2
Belgija	34	Malta	35
Bugarska	10	Mađarska	20,6
Češka	19	Nizozemska	25
Cipar	12,5	Njemačka	30,2
Hrvatska	20	Poljska	19
Danska	23,5	Portugal	29,5
Estonija	20	Rumunjska	16
Finska	20	Slovačka	22
Francuska	38	Slovenija	17
Grčka	29	Španjolska	28
Irska	12,5	Švedska	22
Italija	31,4	Ujedinjeno Kraljevstvo	20
Latvija	15		
Litva	15	EU- 28	22,8

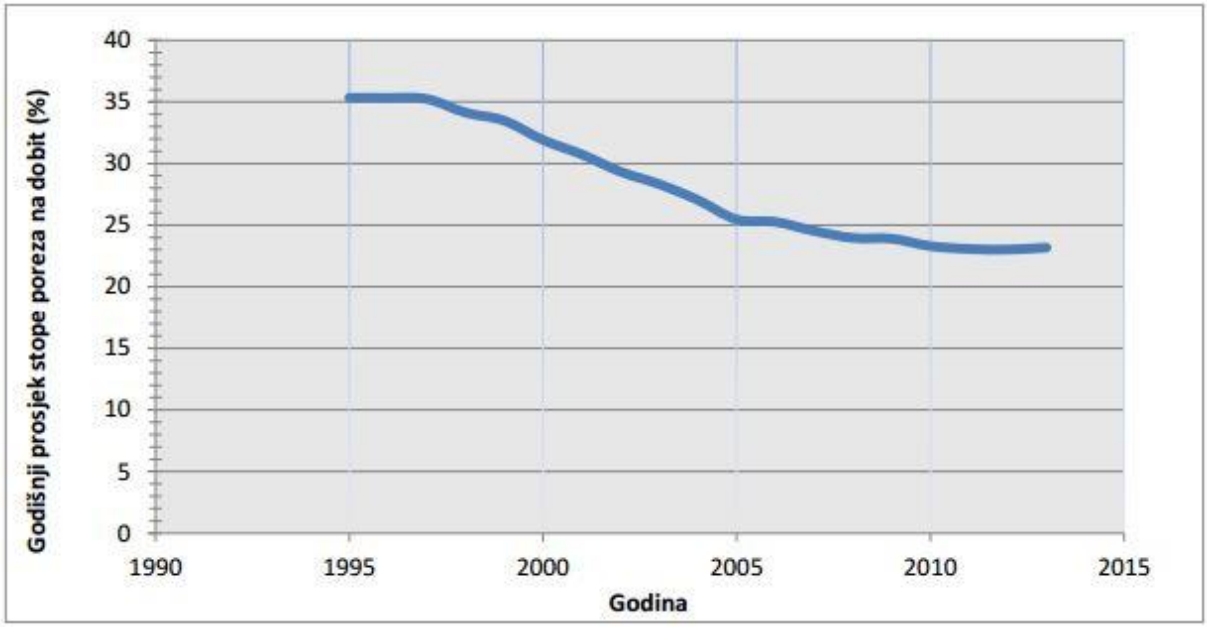
Izvor: European Commission, izrada autora

U Tablici 1. prikazane su stope poreza na dobit za 2015. godinu po zemljama članicama EU. Možemo primjetiti da se stope razlikuju unatoč tomu što su sve zemlje članice EU, što znači da proces harmonizacije ipak nije potpuno proveden. Hrvatska stopa poreza na dobit 2015.godine iznosila je 20 posto, što je više od Slovenije, Češke Poljske i Rumunjske. Grčka ima visoku stopu poreza na dobit, što je posljedica krize.[9]

[9] Zbog krize, u Grčkoj su bile i visoke stope poreza na dohodak i potrošnju (PDV-23%)

Navedeno možemo prikazati i grafički.

Graf 1. Kretanje prosječne stope poreza na dobit u EU



Izvor: European Commission, izrada autora

2.4. Pitanje učinkovitosti, pravednosti i administrativne složenosti nastale uslijed olakšica i oslobođenja

U doba gospodarske krize gotovo se sve vlade širom svijeta, ali i mnoge opozicijske stranke, zalažu se za smanjivanje rastuće javne potrošnje, posebice zbog sve većih rashoda za mirovinske sustave uslijed starenja stanovništva. No, unatoč jasnoj potrebi smanjivanja svih mogućih javnih rashoda, svjedoci smo u mnogim zemljama postojanja stalnih prijedloga za uvođenje novih poreznih olakšica i/ili umanjenja, npr. za dobrovoljno mirovinsko i zdravstveno osiguranje, otplatu stambenih kredita i rashoda za obrazovanje. Tako se zapravo kontradiktorno, ali istinito, dvije strane jedne te iste stvari, jednom u obliku državne potrošnje jako napada i smatra negativnom, a drugi puta kao porezni izdatak ističe kao nešto pozitivno i pohvalno.

Slično kao i s poreznim sustavom u cjelini, isto tako korisno je procijeniti djelovanje poreznih izdataka s obzirom koliko uspješno udovoljavaju sljedećim **pitanjima**[10]:

1. Potiču li ili koče porezni izdaci gospodarsku učinkovitost?
2. U kojoj mjeri porezni izdaci utječu na obveznike tako da se oni ponašaju na željeni način ili iskrivljuju porezni sustav tako da je ponašanje obveznika negativno i/ili neželjeno?
3. Jesu li porezni izdaci pravedni? Tretiraju li porezni izdaci slične obveznike na približno jednak način? Utječu li porezni izdaci na stvaranje različitih kapaciteta obveznika u snošenju porezne obveze?
4. Koliko je složeno administriranje poreznim izdacima? Je li obveznicima jednostavno odrediti njihovu poreznu obvezu i popuniti potrebne obrasce? Može li država lagano i brzo administrirati porezne izdatke? Je li administrativna prisila skupa i složena? Mogu li neki pojedinci uspješno izbjeći svoje porezne obveze?

Ukratko, u oblikovanje poreznog sustava i određivanje poreznih izdataka treba uključiti prevagu (trade-offs) između svih ovih različitih ciljeva.

Dok se neki porezni izdaci odnose i na obilježja pravednosti i na odgovarajući način uzimaju u obzir sposobnost plaćanja, mnogi su uvedeni baš zato da bi potaknuli određene aktivnosti za koje se vjeruje da se u suprotnom ne bi dovoljno razvile. Tako se, primjerice, tvrdi kako porezni izdaci za energetski učinkovite proizvode ispravljaju tržišne nesavršenosti (ili pogreške) u pogledu prevelike potrošnje fosilnih goriva kojima se zagađuje okoliš. Moguće dobiti u učinkovitosti od uvođenja pojedinih olakšica, umanjenja ili izuzeća, koje su osmišljene da bi se prevladalo neučinkovito djelovanje tržišta, moraju se usporediti s gubitkom učinkovitosti koja nastaje s rastom graničnih poreznih stopa u cilju nadoknade izgubljenih javnih prihoda. U mjeri u kojoj se porezni izdatak ne vidi kao protudjelovanje neučinkovitog tržišta, tada porezni izdaci mogu neučinkovito iskrivljavati alokacije resursa prema aktivnostima koje imaju povlašteni porezni položaj.

U mnogim slučajevima ipak nije posve jasno da li poticanje određene aktivnosti zbog poreznih izuzeća, umanjenja ili olakšica znači i povećanje ili smanjenje učinkovitosti gospodarstva.

[10] Joint Committee on Taxation (2011)

Primjer

Često se tvrdi kako umanjenje porezne osnovice za doprinose za zdravstveno osiguranje koje poslodavac plaća za svoje zaposlenike zapravo znači povećanje neučinkovitosti gospodarstva. Naime, zbog njihova postojanja osiguranici smatraju da su zdravstvene usluge besplatne, pa dolazi do njihovog pretjeranog korištenja, čime se uopće značajnije ne poboljšava zdravstveno stanje građana. Uz odgovarajuću politiku, izdvajanja za sustav zdravstvene zaštite mogla bi se smanjiti, uz gotovo zadržavanje optimalnog opsega usluga, a raspoloživa bi se sredstva mogla iskoristiti za druge korisnije namjene. Tako osim troškova u vidu gubitka učinkovitosti vezanih uz veću graničnu stopu da bi se nadoknadili izgubljeni javni prihodi, dodatne se neučinkovitosti u gospodarstvu stvaraju jer se sredstva usmjeravaju u one sektore u kojima nisu nužna. S druge strane, opravdani su i navodi kako bi moguće ukidanje ove vrste poreznih umanjenja i ostavljanje tržištu da odredi optimalnu razinu osiguranja, gotovo sigurno dovelo do nedovoljne razine osiguranja. Na tržištu osiguranja neminovno se javlja i problem nepovoljnog odabira ili izbora (eng. adverse selection) jer ako se odluka o osiguranju ostvari na tržištu tada će prosječni kupac osiguranja imati osjetno veći rizik nego prosječna osoba u skupini [11]. Primjerice, kada bi postojalo samo osiguranje protiv srčanih bolesti, osiguravali bi se samo srčani bolesnici, premija bi bila vrlo visoka, pa osiguranici – zdrave mlade osobe, odustaju od kupovine zato što im se ne isplati ili si to ne mogu priuštiti. Troškovi osiguravatelja bit će veći od njegovih prihoda, ponovno će morati narasti cijena police i nakon nekog vremena nitko više ne bi mogao pružati taj oblik osiguranja. Drugim riječima, mnogi bi pojedinci gotovo sigurno kupovali manje osiguranja nego što je to društveno učinkovito. Takvo nedovoljno osiguranje vjerojatno bi vodilo do povećanih zahtjeva za pružanje besplatne zdravstvene zaštite i njege osoba koje ne mogu pokriti troškove svog liječenja. Dopuštanje poreznih olakšica i umanjenja za poslodavce koji plaćaju zdravstveno osiguranje za svoje zaposlenike može biti učinkovito jer potiče okrupnjavanje rizika i omogućava snižavanje troškova osiguranja u odnosu na one koji bi bili bez takve olakšice.

[11] Rosen i Gayer, 2010

Neki autori smatraju kako se moraju podrobnije razmotriti prednosti i nedostaci pojedinih prijedloga i mjera vezanih uz porezna izuzeća i izdatke, ali to ne mora uvijek značiti i nužnost njihovog ukidanja[12].

Pravednost i jednakost u strukturi poreznih izdataka

Modeli davanja različitih poticaja u poreznim zakonima mogu imati veliko značenje i sa stanovišta pravednosti i jednakosti. Ponekad se ističe činjenica da bi porezni sustav bio pravedan, poticaji trebaju svakom obvezniku smanjiti troškove željene aktivnosti za jednaki postotak. Primjerice, u razvijenim zemljama porezne olakšice i umanjenja za ulaganja u kvalitetniju izolaciju stambenog objekta radi uštede energije i očuvanja čovjekovog okoliša većinom se odobravaju kao postotak ostvarenih ulaganja, ne vezujući ga na dohodak obveznika. Na sličan se način mogu navesti uvjetne nepravde kod poreznih olakšica i izuzeća za hipotekarne kredite, koje mnogo više pomažu bogatima tako što ima smanjuju poreznu obvezu nego što to čine siromašnima. S druge strane, neki od oblika poreznih izdataka predstavljaju odgovarajuće i potrebne oblike prilagođavanja kod distribucije dohotka, a ne subvencije. Primjerice, oduzimanje određenog iznosa od bruto dohotka, najčešće vezano za osobni status i broj članova obitelji – tzv. osobni odbici, smatra se nužnim kod mjerenja sposobnosti/mogućnosti plaćanja poreza. Stoga u postizanju pravednosti i jednakosti nužno je dopustiti određene olakšice i umanjenja dohotka, iako se time stvara sustav u kojem porezna obveza raste s ostvarenim dohotkom (jer općenito granične porezne stope rastu s dohotkom). Često se ističe kako porezne olakšice i umanjenja trebaju biti utvrđene sa sposobnošću plaćanja poreza, jer bi u suprotnom takvi izdaci mogli u velikoj mjeri utjecati na radne i stvaralačke resurse pojedinca, a time i na njegovu sposobnost plaćanja poreza. Jednostavnost i administrativne odrednice vezane uz porezne izdatke. Sa stanovišta ispunjavanja porezne obveze optimalan je što jednostavniji porezni sustav, sa što manje izuzeća i olakšica. Širenje poreznih izdataka čini porezno zakonodavstvo složenijim, otežava obračun poreza i stvara velike troškove i poreznim vlastima, ali i obveznicima [13] Složen i kompliciran porezni sustav zahtijeva velika sredstva da bi se njime moglo upravljati, velik broj onih koji donose odluke vezane uz utvrđivanje porezne obveze, te mnogobrojne zaposlene u poreznoj upravi koji

[12] Mankiw, Weinzierl i Yagan (2010)
[13] Sandford, 1995a i 1995b

neposredno tumače (možda na različite načine) te odluke i zaduženi su za provjeru ispravnog i pravovremenog obračuna poreza. Nedovoljan broj poreznih službenika lako može rezultirati nepoštivanjem ispunjavanja porezne obveze, a posredno rastu i proračunski troškovi vezani uz postizanje željene visine poreznih prihoda. Na drugoj strani, u uvjetima složenog poreznog sustava porezni obveznici moraju trošiti puno vremena i truda kako bi rastumačili i važeća porezna pravila, uz pomoć kojih bi spoznali žele li stvarno (ne)ispuniti poreznu obvezu ili su možda preplatili porez. Bogatiji će naravno za ispunjavanje porezne prijave platiti porezne stručnjake koji će im vjerojatno značajno umanjiti poreznu obvezu. Na taj način složeni porezni sustav preusmjerava aktivnosti, sredstva, vrijeme i napore poreznih obveznika s produktivnijih na manje učinkovite aktivnosti vezane uz plaćanje porezne obveze.

Konačno, velika raširenost poreznih izdataka lako dovodi do **zloupotrebe sustava, jačanja diskrecijskog prava i korupcije**. Naime, porezni službenik može, ali i ne mora, u skladu sa svojom procjenom, priznati određeni trošak kao porezni rashod ili izdatak. Unatoč tomu, kada izvršna vlast procijeni kako je državno poticanje određene vrste ponašanja realno potrebno, ako se to učini putem putem poreznog sustava, brzina i pouzdanost predloženih olakšica podložni su utjecaju i ograničenjima nadležne birokratske, porezne strukture koja je nadležna za distribuciju poreznih olakšica i umanjenja, odnosno subvencija. S druge strane, porezni je sustav neodgovarajući način raspodjele subvencija u slučajevima kada su za njihovu učinkovitost presudni mnogi razmjerno složeni standardi, kriteriji ili (pred)uvjeti poput složenog postupka i/ili mnogo dokumentacije. Naime, porezni su poticaji općenito zamišljeni i oblikovani na temelju vrlo strogih kriterija koji najčešće ne mogu obuhvatiti sve željene odrednice vezane uz odobravanje subvencije. Dodatna neučinkovitost poreznih izdataka ili subvencija može proizlaziti zbog želje administratora programa da uskladi različite suprotstavljene ciljeve poreznog sustava, nedovoljno dobre ciljanosti programa na najugroženije skupine. Konačno, jako raširena upotreba bilo kojeg poreznog oblika u pružanju subvencija (posebice poreza na dohodak) koje se daju na rashodnoj strani javnih financija ili poreznih izdataka koji se daju na prihodnoj strani lako može stvoriti dojam o nepravednosti poreznog sustava koji pomaže samo nekim skupinama ili pojedincima u društvu.

3. Porezne olakšice i oslobođenja u oporezivanju dobiti u RH

3.1. Pojam i karakteristike poreza na dobit

Porez na dobit možemo definirati kao porez što ga trgovačka društva plaćaju na ostvarenu dobit, tj. na razliku prihoda i rashoda.[14]. U drugim zemljama obično ima naziv **porezom na dohodak trgovačkih društava** (corporate/corporation income tax), tj. pravnih osoba, te se razlikuje od poreza na dohodak kojeg plaćaju fizičke osobe (individual/personal income tax). U RH se koristi izraz porez na dobit (profit tax).

Osnovna četiri elementa koji definiraju karakter poreza na dobit jesu porezna osnovica, porezni obveznik, porezna stopa i porezne olakšice. Navedene elemente objasnit ćemo na primjeru RH.

Poreznu osnovicu čini iskazana dobit u obračunskom razdoblju. Prema hrvatskom Zakonu o porezu na dobit[15], porezna je osnovica dobit, tj. razlika prihoda i rashoda poduzeća propisanih zakonom. Za tuzemnoga poreznog obveznika to je ukupna dobit ostvarena u Hrvatskoj i u inozemstvu, a za inozemnog poduzetnika dobit ostvarena u Hrvatskoj.

Obveznik poreza na dobit jest:

- trgovačko društvo i druga pravna osoba koja obavlja djelatnost radi stjecanja dobiti
- tuzemna poslovna jedinica inozemnog obveznika, tj. onoga koji u Hrvatskoj nema sjedište ili upravu
- fizička osoba koja ostvaruje dohodak od obrta, slobodnih zanimanja te poljoprivrede i šumarstva ako to na vlastiti zahtjev želi biti. Ona, dakle, može izabrati da umjesto poreza na dohodak plaća porez na dobit.

Porezna stopa kojom se u početku uvođenja tog poreza, 1994. godine oporezivala poduzetnička dobit tuzemnih i inozemnih poreznih obveznika iznosila je 25%. No izmjenama krajem 1996. godine porezna je stopa povećana na 35%, kako bi bila usklađena s gornjom

[14] Institut za javne financije: Financijska teorija i praksa, 2004, 28 (4), 501-504
[15] NN 127/00 i 163/03

stopom poreza na dohodak. Novim zakonskim rješenjem nakon 1. siječnja 2001. godine stopa poreza na dobit iznosi 20%.

Porezna stopa iznosi prema sljedećem:

I. POREZNA STOPA POREZA NA DOBIT - 20% na utvrenu poreznu osnovicu.

II. POREZNA STOPA POREZA PO ODBITKU

- 12% na dividende i udjele u dobiti,
- 15% na autorska prava i druga prava intelektualnog vlasništva,
- 15% na usluge istraživanja tržišta, poreznog i poslovnog savjetovanja i revizorske usluge što su plaćene inozemnim osobama,
- 15% na kamate
- 20% na sve vrste usluga koje nisu gore nabrojane, a koje su plaćene osobama koje imaju sjedište ili mjesto stvarne uprave, odnosno nadzora poslovanja u državama koje se smatraju poreznim utočištima ili financijskim centrima, osim država članica Europske unije, te država s kojima je Republika Hrvatska sklopila i primjenjuje ugovore o izbjegavanju dvostrukog oporezivanja, a država je objavljena na Popisu država koji donosi ministar financija i koji se objavljuje na internetskim stranicama Ministarstva financija i Porezne uprave Republike Hrvatske.

Postoji nekoliko pojmova koji su usko vezani s porezom na dobit, npr. dvostruko oporezivanje (*double taxation*), sustav imputacije ili sustav pripisivanja (*imputation system*), sustav odvojenih poreznih stopa (*split-rate system*), transferna cijena (*transfer pricing*), načelo nepristrane transakcije ili „načelo nadohvat ruke“ (*arm's length principle*) i stanjena kapitalizacija (*thin capitalization*).

Dvostruko oporezivanje (double taxation) ono nastaje kada se na isto oporezivo dobro porez plati više puta. Razlikujemo pravno (ako je ista osoba oporezovana dva puta za isti dohodak u najmanje dvije države) i ekonomsko (ako je propisano da poduzeće treba platiti porez na svoju dobit, a i njegovi dioničari dodatno trebaju platiti porez na divedentu isplaćenu iz te oporezovane dobiti)dvostruko oporezivanje.

U sustavu imputacije (Imputation system), dio poreza što ga poduzeće plaća na svoju dobit odbija se od porezne obveze dioničara pri primitku raspocijeljenog dijela dobiti poduzeća. Cjelokupna dobit, bilo da je ona raspodijeljena ili nije, oporezuje se na razini poduzeća zakonom utvrđenim stopama. Nakon što je dobit raspodijeljena, dioničar mora prijaviti primljenu dividendu kao oporezivi dohodak uvećan za odgovarajući porez na dobit poduzeća. Mnoge su države prihvatile sustav imputacije u različitim oblicima. To može biti sustav pune imputacije, kada se ukupni profiti pripišu (imputiraju) dioničarima i tada se oporezuju porezom na dohodak građana, ili to može biti djelomični imputacijski odbitak, pri kojemu dioničar može samo djelomično dobiti plaćeni porez na dobit.

Sustav odvojenih poreznih stopa (Split-rate system) predstavlja sustav oporezivanja dobiti poduzeća prema kojemu se primjenjuju različite stope poreza na dobit na raspodijeljenu i zadržanu dobit bez primjene sustav imputacije. Niže stope poreza na dobit primjenjuju se na raspodijeljenu dobit jer se smatra da će ona biti podvrgnuta dodatnom oporezivanju kod dioničara.

Transferna cijena termin je šireg značenja, a obuhvaća sljedeće:

- cijene proizvoda, usluga, intelektualnog vlasništva te ostale naknade koje se zaračunavaju između povezanih osoba
- ugovore na temelju kojih društva multinacionalnih kompanija sudjeluju u zajedničkim troškovima, npr. troškovima istraživanja i razvoja
- međukompanijsko financiranje

U smislu Zakona o porezu na dobit, povezanim osobama rezidentima i nerezidentima smatraju se osobe kod kojih jedna osoba sudjeluje izravno ili neizravno u upravi, nadzoru ili kapitalu druge osobe ili iste osobe sudjeluju izravno ili neizravno u upravi, nadzoru ili kapitalu društva.

U Zakonu o porezu na dobit koji je bio na snazi do 31. prosinca 2004. godine odnosi povezanih osoba bili su definirani samo kratkim člankom. Člankom 6. bilo je propisano da ako se poslovima između tuzemne poslovne jedinice inozemnog poduzetnika i društva osnivača ili između tuzemnoga ovisnog društva i inozemnoga matičnog društva ili tuzemnoga matičnog

društva i inozemnoga ovisnog društva povećavaju rashodi tuzemnoga poreznog obveznika po osnovi izdataka za nabavu proizvoda i usluga, usluga menadžmenta, intelektualnih usluga, robnih i zaštitnih znakova, patenata, licencija, zajmova, raznih naknada i po drugim osnovama smanjuje porezna osnovica tuzemnoga poreznog obveznika i obavlja skriveni transfer dobiti, navedene transakcije obračunat će se po tržišnim cijenama koje bi se za usporedivu transakciju postigle na usporedivom tržištu pod istim ili sličnim okolnostima između nepovezanih osoba. Isto se odnosi i na skrivene isplate dobiti putem smanjivanja prihoda tuzemnoga poreznog obveznika.

Za utvrđene razlike povećavala se osnovica poreza na dobit tuzemnoga poreznog obveznika (tuzemne poslovne jedinice inozemnog poduzetnika ili tuzemnog društva).

Jedan od načina izbjegavanja plaćanja poreza na dobit jest i primjena *stanjene kapitalizacije* (*thin capitalization*). Trgovačko društvo može biti financirano na dva načina: putem vlasničkog kapitala ili putem zajmovnog kapitala, a najčešće je financirano kombinacijom zajma i vlasničkog kapitala. Za trgovačko se društvo kaže da je „stanjeno kapitalizirano“ ako je vlasnički kapital malen u odnosu prema zajmovnom kapitalu. Budući da trgovačko društvo i njegovi ulagači mogu u porezne svrhe biti različito tretirani, ovisno o tome ostvaruje li se povrat ulagaču na temelju zajmovnoga ili vlasničkog kapitala, stanjena kapitalizacija može biti učinkovito sredstvo zakonitog izbjegavanja porezne obveze. Trgovačko društvo isplatu kamate općenito može odbiti pri izračunu oporezive dobiti, a dividende ne, što trgovačkom društvu financiranom zajmovnim kapitalom daje prednost pred trgovačkim društvom financiranim vlasničkim kapitalom. Za rješavanje problema stanjene kapitalizacije usvojeni su različiti pristupi. Neke zemlje imaju detaljno i kompleksno zakonodavstvo koje se odnosi na stanjenu kapitalizaciju, a koje se primjenjuje da bi se odredilo hoće li odbitak kamate biti dopušten. Propisima može biti određen najviši omjer duga i vlasničkog kapitala, koji, ako je premašen, dovodi do toga da se prekomjerna isplata kamate tretira kao raspodjela dobiti, ili da jednostavno nije dopuštena kao porezni odbitak iako zadržava karakter kamate.

Načelo nepristrane transakcije ili „načelo nadohvat ruke“ (*arm's length principle*) je načelo prema kojemu je cijena u skladu s „načelom nadohvat ruke“ jest cijena koju bi neovisne strane ugovorile u nepristranim, usporedivim transakcijama. Takvu cijenu, a ne transfernu cijenu koju su ugovorila povezana trgovačka društva, uzimaju u obzir porezne vlasti pri razrezu poreza.

3.2. Pregled državnih potpora, olakšica, oslobođenja i poticaja u sustavu poreza na dobit u RH

Razlikujemo 2 osnovne kategorije su: olakšice, oslobođenja i poticaji koji umanjuju poreznu obvezu ili osnovicu poreza na dobit.

3.3.1. Olakšice, oslobođenja i poticaji koji umanjuju poreznu obvezu

- Porezni obveznici koji obavljaju djelatnost *poljoprivrede i ribarstva* na područjima posebne državne skrbi i zapošljavaju više od pet zaposlenika na neodređeno vrijeme, pri čemu više od 50% ima prebivalište i boravište na tom području najmanje devet mjeseci plaćaju porez na dobit, po stopi koja može biti 0, 25 i 75% od propisane stope poreza na dobit ovisno o području posebne državne skrbi. Za ostale djelatnosti porezni obveznici pod istim uvjetima plaćaju porez po stopama od 0 do 85% od propisane stope poreza na dobit ovisno o području posebne državne.

- Porezni obveznici na području *grada Vukovara*, koji obavljaju djelatnost poljoprivrede i ribarstva, i koji zapošljavaju više od pet zaposlenika na neodređeno vrijeme od kojih više od 50% ima najmanje devet mjeseci prebivalište i boravište na području Grada Vukovara ili brdsko-planinskom području ili području posebne državne skrbi posve su oslobođeni plaćanja poreza na dobit do prijama Hrvatske u EU. Za ostale djelatnosti porezni obveznici pod istim uvjetima plaćaju porez na dobit po stopama koje iznose 0, 25 i 75% propisane stope.

- Porezni obveznici koji obavljaju poljoprivrednu ili ribarsku djelatnost na *brdskoplaninskom području* i zapošljavaju više od pet zaposlenika na neodređeno vrijeme, pri čemu više od 50% zaposlenika ima najmanje devet mjeseci prebivalište i boravište na brdsko-planinskom području ili području posebne državne skrbi, plaćaju porez na dobit u visini 75% od propisane porezne stop. Za ostale djelatnosti pod istim uvjetima porezni obveznici plaćaju porez na dobit u visini 75% od propisane porezne stope u razdoblju od 2008-2010. godine.

- Korisnici *slobodne zone* plaćaju porez na dobit u visini 0, 50, 75 i 100% propisane stope u zavisnosti o područjima gdje se zone nalaze i razdobljima od 2008-2017. godine.

- Predviđeni su i posebni desetgodišnji *poticaji za ulaganja*. Povlaštene stope poreza na dobit ovise o visini ulaganja i broju novozaposlenih osoba. Porezni obveznik ima pravo na korištenje više olakšica istodobno, tj. ima pravo kumulirati olakšice.

3.2.2. Državne potpore i olakšice koje umanjuju osnovicu poreza na dobit:

- Državnu potporu za *istraživanje i razvoj* porezni obveznici poreza na dobit ostvaruju putem dodatnog umanjenja porezne osnovice za opravdane troškove projekta znanstvenih i razvojnih istraživanja u sljedećim iznosima: - 150% opravdanih troškova projekta za temeljna istraživanja, - 125% opravdanih troškova projekta za primijenjena istraživanja, - 100% opravdanih troškova projekta za razvojna istraživanja.

- Državnu potporu za *obrazovanje i izobrazbu* mogu veliki, srednji i mali poduzetnici. Oni mogu umanjiti osnovicu za obračun poreza na dobit za opravdane troškove obrazovanja i izobrazbe radnika na sljedeći način: - veliki poduzetnici - do 50% u slučaju općeg obrazovanja i izobrazbe, te do 25% u slučaju posebnog obrazovanja i izobrazbe, - mali i srednji poduzetnici - do 70% u slučaju općeg obrazovanja i izobrazbe, te do 35% u slučaju posebnog obrazovanja i izobrazbe,

- Obveznici koji obavljaju djelatnost *pomorskog prijevoza* - do 100% opravdanih troškova za obrazovanje i izobrazbu, Potpore mogu dodatno uvećati korisnici regionalnih potpora.

3.2.3. Porez na dobit po odbitku

Porez po odbitku jest porez kojim se oporezuje dobit koju ostvari nerezident u Republici Hrvatskoj. Porez po odbitku plaća se po stopi od 15% na kamate te na autorska prava i druga prava intelektualnog vlasništva, za usluge istraživanja tržišta, porezne i revizorske usluge, i na usluge svakoga poslovnog savjetovanja, plaćene inozemnim osobama. Dvostruko oporezivanje pojavljuje se u međunarodnoj razmjeni dobara i usluga. Kad fizička ili pravna osoba stekne dohodak u državi u kojoj nije rezident, taj je dohodak oporeziv i u državi u kojoj je ostvaren i

u državi čiji je rezident primatelj dohotka. Kako bi se izbjeglo neopravdano oporezivanje istog dohotka ili imovine i u državi u kojoj nastaje i u onoj gdje je primatelj rezident, primjenjuju se ugovori o izbjegavanju dvostrukog oporezivanja koje potpisuju dvije i više zemalja. Hrvatska je što sklopila, što preuzela od bivše Jugoslavije ugovore o izbjegavanju dvostrukog oporezivanja s 46 zemlje.

3.3. Veličina i struktura olakšica kod poreza na dobit

3.3.1. Državna potpora za obrazovanje i izobrazbu

Korisnicima ove državne potpore smatramo pravne i fizičke osobe koje obavljaju gospodarsku djelatnost te sudjeluju u prometu roba i usluga.

Prema Zakonu o državnoj potpori za obrazovanje i izobrazbu , poduzetnicima se smatraju poduzetnici koji su razvrstani sukladno odredbama propisa kojim se uređuje poticanje razvoja malog gospodarstva, ali i veliki poduzetnici. Pod pojmom veliki poduzetnik, podrazumijeva se onaj poduzetnik čiji su broj radnika, promet te ukupna aktiva viši od mjerila utvrđenih na propisu kojim se uređuje poticanje razvoja malog gospodarstva. Veličina poduzetnika određuju se prema Zakonu o poticanju i razvoju malog gospodarstva [16]. Navedeni Zakon poduzetnike dijeli na *mikro, male i srednje.* Korisnik državne potpore koji pripada navedenim skupinama (mikro, mali i srednji poduzetnik) u mogućnosti je osnovicu za obračun poreza na dobit umanjiti do 60 % opravdanih troškova u slučaju općeg obrazovanja i izobrazbe radnika, te 25% opravdanih troškova u slučaju posebnog obrazovanja i izobrazbe radnika. Kao iznimku možemo navesti da korisnik potpore koji se smatra mikro, malim ili velikim poduzetnikom osnovicu za obračun poreza na dobit može umanjiti do 80 % opravdanih troškova na način da se smanjenje porezne osnovice uveća za:

1. 20 postotnih bodova ako se smatra mikro ili malim poduzetnikom
2. 10 postotnih bodova ako se smatra srednjim poduzetnikom

Nužno je navesti kako je poduzetnik prema navedenom Zakonu, u mogućnosti osnovicu za obračun poreza na dobit temeljem istih opravdanih troškova umanjiti samo do visine najvišeg intenziteta potpore iz stavka 1. i 2. tog članka. Dakle, ukupan iznos za koji će se smanjiti

[16] Narodne novine, br.29/02, 63/05 i 53/12).

osnovica niti s jedne osnove ne može biti veći od onog iznosa koji je predviđen u tim stavkama.

Sukladno tome, korisnici državne potpore odnosno obveznici poreza na dobit koji se smatraju **mikro ili malim poduzetnikom** mogu, temeljem Zakona o državnoj potpori za obrazovanje i izobrazbu, osnovicu poreza na dobit umanjiti za 80% opravdanih troškova u slučaju općeg obrazovanja i izobrazbe radnika, dok oni koji se smatraju **srednjim poduzetnicima** osnovicu poreza na dobit mogu umanjiti za 70% opravdanih troškova u slučaju općeg obrazovanja i izobrazbe radnika. Kada je riječ o posebnom obrazovanju i izobrazbi radnika porezni obveznici koji se smatraju mikro ili malim poduzetnikom mogu osnovicu poreza na dobit umanjiti za 45% opravdanih troškova posebnog obrazovanja i izobrazbe radnika dok oni koji se smatraju srednjim poduzetnicima osnovicu poreza na dobit mogu umanjiti za 35% opravdanih troškova posebnog obrazovanja i izobrazbe radnika. Poduzetnici koji se smatraju **velikim poduzetnicima**, poreznu osnovicu mogu umanjiti samo do 60% opravdanih troškova u slučaju općeg obrazovanja i izobrazbe radnika te do 25% opravdanih troškova u slučaju posebnog obrazovanja i izobrazbe radnika.

Međutim, prilikom utvrđivanja iznosa umanjenja porezne obveze potrebno utvrditi je li porezni obveznik prethodno po drugoj osnovi ostvario potporu za opće obrazovanje i izobrazbu radnika te posebno obrazovanje i izobrazbu radnika obzirom da se osnovica za obračun poreza na dobit ili dohodak od samostalne djelatnosti može umanjiti temeljem istih opravdanih troškova samo do visine najvišeg intenziteta potpore iz stavaka navedenih u Zakonu.[17]

Korisnik državne potpore može smanjenje porezne osnovice poreza na dobit iz članka 3. stavaka 1. i 2. toga Zakona uvećati za 10 postotnih bodova u slučaju općeg obrazovanja i izobrazbe radnika u nepovoljnom položaju te posebnog obrazovanja i izobrazbe radnika u nepovoljnom položaju.[18] Međutim, obzirom da je člankom 3. stavkom 1. Zakona utvrđeno da se porezna osnovica može maksimalno umanjiti do 80% opravdanih troškova, porezni obveznici koji se smatraju mikro ili malim poduzetnicima neće moći koristiti dodatno umanjenje u slučaju općeg obrazovanja i izobrazbe radnika u nepovoljnom položaju jer bi im tada iznos umanjenja iznosio 90%. Dakle, dodatno umanjenje porezne osnovice u svezi opravdanih troškova općeg obrazovanja i izobrazbe radnika u nepovoljnom položaju mogu koristiti veliki i srednji poduzetnici. Dodatno umanjenje porezne osnovice za opravdane

[17] Članak 3. stavak 3. Zakona o državnoj potpori za obrazovanje i izobrazbu
[18] Članak 5.. Zakona o državnoj potpori za obrazovanje i izobrazbu

troškove posebnog obrazovanja i izobrazbe radnika u nepovoljnom položaju mogu koristiti mikro, mali, srednji i veliki poduzetnici.

Korisnik državne potpore koji obavlja djelatnost pomorskog prijevoza može, iznimno od odredbi toga Zakona, osnovicu za obračun poreza na dobit umanjiti i do 100% opravdanih troškova za obrazovanje i izobrazbu[19], bez obzira na to odnose li se ti troškovi na opće obrazovanje i izobrazbu ili na posebno obrazovanje i izobrazbu, ako su ispunjeni sljedeći uvjeti: obrazovanje se mora provoditi na brodovima koji su upisani u Hrvatski registar brodova i osoba koja se usavršava ne može biti djelatni već pričuvni član posade. Dakle, za poduzetnike koji obavljaju djelatnost pomorskog prijevoza, porezna osnovica se može umanjiti maksimalno za 100% opravdanih troškova obrazovanja i izobrazbe.

Poduzetnik u čijim se pogonima ili radionicama izvodi praktična nastava i vježbe naukovanja za zanimanja u sustavu vezanih obrta može osnovicu za obračun poreza na dobit umanjiti za iznos isplaćenih nagrada učenicima u vrijeme pohađanja praktične nastave i vježbi naukovanja[20]. Poduzetnik kod kojega su na praktičnoj nastavi i vježbama naukovanja jedan do tri učenika može poreznu osnovicu umanjiti za 5%. Poduzetnik kod kojeg su na praktičnoj nastavi i vježbama naukovanja više od tri učenika može postotak umanjenja porezne osnovice povećati za jedan postotni bod po svakom učeniku, a najviše do 15% porezne osnovice. Iznos umanjenja osnovice poreza na dobit ne može biti veći od godišnjeg neoporezivog iznosa nagrada učenicima za vrijeme izvođenja praktične nastave i vježbi naukovanja po svakom učeniku. Neoporezivi iznos nagrada učenicima za vrijeme izvođenja praktične nastave i vježbi naukovanja utvrđuje se sukladno propisima o oporezivanju dohotka.

Ovisno o tome koju djelatnost obavljaju porezni obveznici, pravila o potporama male vrijednosti pretpostavljaju primjenu:

- Uredbe Komisije (EU) br. 1407/2013 od 18. prosinca 2013. (SL L 352/1 od 24.12.2013.), koju primjenjuju porezni obveznici koji obavljaju djelatnosti osim poljoprivrede, ribarstava i akvakulture,
- Uredbe Komisije (EU) br. 1408/2013 od 18. prosinca 2013. (SL L 352/9 od 24.12.2013.) koju primjenjuju porezni obveznici koji obavljaju djelatnost poljoprivrede,
- Uredbe Komisije (EU) br. 717/2014 od 27. lipnja 2014. (SL L 190/45 od 28.06.2014.) koji primjenjuju porezni obveznici koji obavljaju djelatnost ribarstava i akvakulture.

[19] članak 4. Zakona o državnoj potpori za obrazovanje i izobrazbu

[20] članku 6. Zakona o državnoj potpori za obrazovanje i izobrazbu

Primjer:

Veliki poduzetnik B ima tijekom 2014. godine ukupne troškove općeg obrazovanja i izobrazbe u iznosu od 80.000,00 kuna (u koje su uključeni i troškovi općeg obrazovanja i izobrazbe radnika u nepovoljnom položaju). Navedeni poduzetnik imao je ukupne troškove posebnog obrazovanja i izobrazbe u iznosu od 20.000,00 kuna (u koje su uključeni i troškovi posebnog obrazovanja i izobrazbe radnika u nepovoljnom položaju). Poduzetnik zapošljava ukupno 3 radnika od kojih je jedan radnik u nepovoljnom položaju. Troškovi općeg obrazovanja i izobrazbe radnika u nepovoljnom položaju iznose 4.000,00 kuna, a troškovi posebnog obrazovanja i izobrazbe radnika u nepovoljnom položaju iznose 1.000,00 kuna. Veliki poduzetnik ima dozvolu (licencu) Hrvatske obrtničke komore za izvođenje praktičnog dijela naukovanja, a u 2013. godini isplatio je jednom naučniku nagradu u iznosu od 13.000,00 kuna za vrijeme naukovanja. Dobit poduzetnika prije uvećanja i umanjenja porezne osnovice (na rednom broju 3. Obrasca PD) iznosi 180.000,00 kuna.

Tablica 2. Primjer smanjenja porezne osnovice

Br.	Pregled troškova	Iznos	Iznos umanjenja	postotak
1.1.	Troškovi općeg obrazovanja i izobrazbe	76.000,00	45.600,00	60%
	Troškovi općeg obrazovanja i izobrazbe radnika u nepovoljnom položaju	4.000,00	2.800,00	70%
	Ukupno – opće obrazovanje		**48.400,00**	
1.2	Troškovi posebnog obrazovanja i izobrazbe	19.000,00	4.750,00	25%
	Troškovi posebnog obrazovanja i izobrazbe radnika u nepovoljnom položaju	1.000,00	350,00	35%
	Ukupno – posebno obrazovanje		**5.100,00**	
2.	Iznos isplaćenih nagrada naučniku	13.000,00	13.000,00	
	Iznos dodatnog umanjenja, ako je ostvarena dobit 180.000,00 kuna	9.000,00	9.000,00	
	Ukupno umanjenje temeljem isplaćenih nagrada naučniku		**22.000,00**	

3.	**Sveukupno umanjenje porezne osnovice**		**75.500,00**

Izvor: Izrada autora

Gornja granica potpore male vrijednosti, u skladu s odgovarajućim pravilima o potporama male vrijednost utvrđuje se u bilo kojem razdoblju od tri fiskalne godine pri čemu iznosi na bazi povezanih poduzetnika (pojam „jedan poduzetnik“ u smislu Uredbi Komisije) ne smiju prijeći:

a) 200.000,00 eura za poduzetnike koji djeluju u svim sektorima osim onih koji djeluju u sektoru ribarstva i akvakulture te sektoru poljoprivrede odnosno do 100.000,00 eura za poduzetnike koji obavljaju cestovni prijevoz tereta za najamninu ili naknadu,

b) 30.000,00 eura za poduzetnike koji djeluju u sektoru ribarstva i akvakulture,

c) 15.000,00 eura za poduzetnike koji djeluju u sektoru poljoprivrede.

3.3.2. **Državna potpora za istraživačko-razvojne projekte**

Pravo na korištenje državne potpore za istraživačko-razvojne projekte kroz umanjenje osnovice poreza na dobit temeljem opravdanih troškova određenog istraživačko-razvojnog projekta mogu ostvariti samo porezni obveznici kojima je Ministarstvo znanosti, obrazovanja i sporta izdalo potvrdu da njihov projekt ima potrebne karakteristike znanstvenog, temeljnog, primijenjenog i razvojnog istraživanja. Ministarstvo korisniku državne potpore izdaje potvrdu na temelju zahtjeva za odobrenje državne potpore. Iznos za koji će se umanjiti osnovica poreza na dobit ovisi o tomu da li je istraživanje temeljno, *primijenjeno ili razvojno*. Dakle, ovisno o tome u koju kategoriju spada projekt, osnovica poreza na dobit se može umanjiti za:

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

Opravdani troškovi za porezno razdoblje na koje se troškovi odnose, te kumulativni podaci o troškovima od početka projekta do kraja obračunskog poreznog razdoblja, iskazuju se u Obrascu 2.

Opravdanim troškovima smatraju se[21]:

1. plaće zaposlenika i naknade osobama koje izravno sudjeluju u istraživanjima;
2. materijalni troškovi za istraživanja, a to su: utrošene sirovine i materijal uključujući ambalažu i sitni inventar, utrošena energija, rezervni dijelovi korišteni ili potrošeni tijekom istraživanja; utrošeni materijal i dijelovi za tekuće i investicijsko održavanje objekata i opreme koji se koriste neposredno za istraživanja;
3. troškovi usluga korištenih tijekom istraživanja, kao što su intelektualne usluge vezane uz istraživanja te sve druge usluge koje su uvjet za ostvarivanje istraživanja;
4. troškovi amortizacije nekretnina, postrojenja i opreme u dijelu u kojem se ta sredstva koriste za istraživanja kod onih poreznih obveznika koji sami obavljaju istraživanja, a rashodi amortizacije utvrđuju se na način propisan člankom 12. Zakona o porezu na dobit;
5. troškovi amortizacije nabavljenih patenata i licencija koji se koriste za konkretno istraživanje, a rashodi amortizacije utvrđuju se na način propisan člankom 12. Zakona o porezu na dobit;
6. opći troškovi, pod kojima se razumijevaju samo oni troškovi koji su nužni za istraživanja i koji se mogu rasporediti na razumnoj i dosljednoj osnovi na tu djelatnost, kao što su premije osiguranja procesa, odgovornosti i opreme za istraživanja te najamnine i članarine stručnih udruga za istraživanja.

Odluku o tome da li su troškovi opravdani, obavlja Ministarstvo znanosti, obrazovanja i sporta i to prema Pravilniku o državnoj potpori za istraživačko-razvojne projekte. Porezna uprava ima mogućnost pisanim putem korisniku potpore dostaviti zahtjev da provjeri da li su troškovi projekta opravdani. Korisnik potpore tada je obvezan zatražiti provjeru opravdanosti troškova od nadležnoga Ministarstva.

U slučaju da obveznici poreza na dobit ostvare državnu potporu, prema navedenom Zakonu, dužni su opravdane troškove evidentirati u poslovnim knjigama i to za svaki projekt posebno, te obračunavati posebno za svako porezno razdoblje u kojem su troškovi nastali.

[21] Članak 111.d Zakona o znanstvenoj djelatnosti i visokom obrazovanju

Što se tiče samog načina prijave, da bi porezni obveznik ostvario pravo na olakšicu, dužan je uz prijavu poreza na dobit priložiti presliku Obrasca 1, potvrdu Ministarstva

Kako bi se utvrdilo pravo na korištenje porezne olakšice za istraživačko-razvojne projekte porezni obveznik je dužan uz prijavu poreza na dobit priložiti presliku Obrasca 1, potvrdu Ministarstva znanosti, obrazovanja i sporta, Obrazac 2. za svaki projekt posebno te izračun državne potpore za istraživačko-razvojne projekte.

Primjer:
Poduzetnik C u 2014. godini ima opravdane troškove projekta za primijenjena istraživanja u iznosu od 100.000,00 kuna. Projekt je započeo 1. siječnja 2014. godine.
Poduzetnik može umanjiti dobit (redni broj 3. Obrasca PD) odnosno uvećati gubitak (redni broj 4. Obrasca PD) za iznos od 125.000,00 kuna (100.000,00 * 125%), a taj iznos upisat će pod redni broj 34.2. Obrasca PD.

U ovom primjeru, poduzetnik, pri izračunu državne potpore, primjenjuje postotak iz članka 111.c stavka 1. Zakona o znanstvenoj djelatnosti i visokom obrazovanju odnosno može umanjiti dobit odnosno uvećati gubitak za 125% opravdanih troškova za primijenjena istraživanja.

Uz izračun, mali poduzetnik je obvezan uz Obrazac PD dostaviti i presliku Obrasca 1, potvrdu Ministarstva znanosti, obrazovanja i sporta, te Obrazac 2.

3.3.3. Ukupne olakšice i oslobođenja za potpomognuta područja i područje Grada Vukovara

Porezna olakšica temeljem obavljanja djelatnosti na potpomognutim područjima i području Grada Vukovara , koja je potpora male vrijednosti, utvrđena je Pravilnikom o načinu ostvarivanja porezne olakšice za obavljanje djelatnosti na području Grada Vukovara i na potpomognutim područjima.
Područja posebne državne skrbi u RH možemo podijeliti u 3 osnovne skupine:

1. Područja gradova i općina koja se nalaze neposredno uz državnu granicu, koja su tijekom Domovinskog rata bila okupirana
2. Područja gradova i općina koja su bila okupirana za vrijeme Domovinskog rata, a da ne pripadaju u prvu skupinu
3. Područja općina i gradova koji se smatraju kao dijelovi RH koji zaostaju u razvoju s obzirom na kriterije ekonomske, strukturne i demografske razvijenosti

Porezni obveznici koji obavljaju djelatnost na području jedinica lokalne samouprave razvrstanih u I. skupinu po stupnju razvijenosti prema posebnom propisu o regionalnom razvoju Republike Hrvatske i 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 potpomognutim područjima jedinica lokalne samouprave, odnosno na području Grada Vukovara, ne plaćaju porez na dobit.
Porezni obveznici koji obavljaju djelatnost na području jedinica lokalne samouprave razvrstanih u II. skupinu po stupnju razvijenosti prema posebnom propisu o regionalnom razvoju Republike Hrvatske a koji zapošljavaju više od pet zaposlenika u radnom odnosu na neodređeno vrijeme, pri čemu više od 50% zaposlenika ima prebivalište i borave na potpomognutim područjima jedinica lokalne samouprave, odnosno na području Grada Vukovara, plaćaju 50% od propisane stope poreza.
Porezni obveznici koji obavljaju djelatnost na području jedinica lokalne samouprave razvrstanih u III.skupinu po stupnju razvijenosti prema posebnom propisu o regionalnom razvoju Republike Hrvatske a koji zapošljavaju više od pet zaposlenika u radnom odnosu na neodređeno vrijeme, pri čemu više od 50% zaposlenika ima prebivalište i borave na potpomognutim područjima jedinica lokalne samouprave, odnosno na području Grada Vukovara, plaćaju 75% od propisane stope poreza.

Također, prema navedenom zakonu vrijedi da porezni obveznik zapošljava na neodređeno vrijeme zaposlenika, ako je isti proveo u radnom odnosu kod poreznog obveznika i imao prebivalište i boravio na potpomognutim područjima jedinica lokalne samouprave, odnosno na području Grada Vukovara najmanje devet mjeseci u poreznom razdoblju.

Iznos za koji će porezni obveznik biti oslobođen od plaćanja poreza na dobit iz stavaka utvrđuje se u skladu s odgovarajućim pravilima o potporama male vrijednosti, gdje se nailazi na određena ograničenja uzrokovana posebnim pravilima.

Ovisno o tome koju djelatnost porezni obveznik obavlja, pravila o potporama male vrijednosti pretpostavljaju primjenu:
- Uredbe Komisije (EU) br. 1407/2013 od 18. prosinca 2013. (SL L 352/1 od 24.12.2013.), koju primjenjuju porezni obveznici koji obavljaju djelatnosti, osim primarne poljoprivredne proizvodnje, ribarstava i akvakulture,
- Uredbe Komisije (EU) br. 1408/2013 od 18. prosinca 2013. (SL L 352/9 od 24.12.2013.) koju primjenjuju porezni obveznici koji obavljaju djelatnost poljoprivrede,
- Uredbe Komisije (EU) br. 717/2014 od 27. lipnja 2014. (SL L 190/45 od 28.06.2014.) koju primjenjuju porezni obveznici koji obavljaju djelatnost ribarstava i akvakulture.

Iznos gornje granice potpore male vrijednosti, izračunava se na bazi „jednoga poduzetnika". U smislu pravila o potporama male vrijednosti, pojam „jedan poduzetnik" obuhvaća sva poduzeća koja su u najmanje jednom od sljedećih međusobnih odnosa:
a) jedno poduzeće ima većinu glasačkih prava dioničara ili članova u drugom poduzeću,
b) jedno poduzeće ima pravo imenovati ili smijeniti većinu članova upravnog, upravljačkog ili nadzornog tijela drugog poduzeća,
c) jedno poduzeće ima pravo ostvariti vladajući utjecaj nad drugim poduzećem prema ugovoru sklopljenim s tim poduzećem ili prema odredbi statuta, odnosno društvenog ugovora toga poduzeća,
d) jedno poduzeće koje je dioničar ili član u drugom poduzeću, kontrolira samostalno, u skladu s dogovorom s drugim dioničarima ili članovima toga poduzeća, većinu glasačkih prava dioničara, ili glasačkih prava članova u tom poduzeću.
Poduzeća koja su u bilo kojem od navedenih odnosa preko jednog ili više drugih poduzeća smatraju se jednim poduzetnikom.

Gornja granica potpore male vrijednosti, u skladu s odgovarajućim pravilima o potporama male vrijednost utvrđuje se u bilo kojem razdoblju od tri fiskalne godine pri čemu iznosi (na bazi povezanih poduzetnika) ne smiju prijeći:
a) 200.000,00 eura za poduzetnike koji djeluju u svim sektorima (uključujući preradu i trženje poljoprivrednih proizvoda) osim onih koji djeluju u sektoru ribarstva i akvakulture te sektoru

primarne poljoprivredne proizvodnje odnosno do 100.000,00 eura za poduzetnike koji obavljaju cestovni prijevoz tereta za najamninu ili naknadu,
b) 30.000,00 eura za poduzetnike koji djeluju u sektoru ribarstva i akvakulture,
c) 15.000,00 eura za poduzetnike koji djeluju u sektoru primarne poljoprivredne proizvodnje..

Korisnik potpore koji nema prebivalište ili sjedište na području Grada Vukovara ili na području jedinica lokalne samouprave razvrstanih u I. i II. skupinu, a obavlja djelatnost na tom području, može koristiti poreznu olakšicu temeljem ostvarene dobiti od obavljanja djelatnosti na tom području, ako osigura posebno porezno knjigovodstveno praćenje dobiti ostvarene na tom području.

Što se tiče prijave, obrazac prijave za korištenje prava na poreznu olakšicu sadrži:

1. podatke o poreznom obvezniku: tvrtka/naziv, OIB/MBO, adresa sjedišta, datum početka obavljanja djelatnosti, kontakt podaci,
2. popis djelatnosti razvrstanih prema odgovarajućim pravilima o potporama male vrijednosti iz članka 2. stavka 3. PGVPP-a, koje obveznik poreza na dobit obavlja na području Grada Vukovara i/ili na području jedinica I. i/ili području jedinica II. skupine,
3. iznos potpore male vrijednosti za svaku djelatnost za koju su dodijeljene te potpore u tekućoj fiskalnoj godini i u prethodne dvije fiskalne godine te naziv davatelja potpore male vrijednosti,
4. podatke o broju zaposlenih na neodređeno vrijeme, njihovom mjestu prebivališta i boravišta te razdoblju od kada su zaposleni kod korisnika potpore,
5. izjavu korisnika potpore, danu pod materijalnom i kaznenom odgovornošću, o iznosu primljenih potpora male vrijednosti tijekom tekuće fiskalne godine i tijekom prethodne dvije fiskalne godine od svih davatelja potpora male vrijednosti uzimajući u obzir uvjete propisane za „jednog poduzetnika“ i uzimajući u obzir iznos potpore male vrijednosti, koji se za isto porezno razdoblje ostvaruje i iskazuje u godišnjoj poreznoj prijavi, za izvođenje praktične nastave i vježbi naukovanja za zanimanja u sustavu vezanih obrta ili po osnovi obavljanja djelatnosti u slobodnim zonama,
6. iznos dobiti ili dohotka utvrđenog temeljem obavljanja djelatnosti na području Grada Vukovara i/ili na području jedinica I. i/ili na području jedinica II. skupine, razvrstano prema djelatnostima te utvrđeni iznos porezne olakšice, odnosno potpore male vrijednosti

7. druge vjerodostojne isprave koje smatraju bitnima za dokazivanje opravdanosti primitka potpore.

3.3.4. **Ukupne olakšice i oslobođenja za porezne obveznike u slobodnim zonama**

Ove porezne olakšice mogu koristiti samo oni obveznici – korisnici slobodnih zona kojima je nadležno Ministarstvo poduzetništva i obrta izdalo potvrdu o statusu nositelja porezne povlastice za izvršena ulaganja korisnika slobodne zone odnosno potvrdu o statusu nositelja porezne povlastice za korisnika slobodne zone, a preslike takvih potvrda obvezno se prilažu uz prijavu poreza na dobit.

U svezi utvrđivanja visine porezne olakšice Ministarstvo poduzetništva i obrta izdalo je obrazloženje, kojemu je navedeno: „Vezano uz Zakon o slobodnim zonama[22] , ističemo kako je korištenje poreznih olakšica za korisnike slobodnih zona kroz tri trogodišnja prijelazna razdoblja (tzv. phasing-out) do zaključno 31. prosinca 2016. godine vezano uz pravila korištenja potpora minimalne vrijednosti te je, sukladno navedenom u Zakonu o izmjenama i dopunama Zakona o slobodnim zona koji je stupio na snagu 29. srpnja 2008. godine, isto sadržano u Ugovoru o pristupanju Republike Hrvatske Europskoj uniji i kao takvo ostaje na snazi do iskorištenja.“.

Godišnje izvješće o korištenju potpora za korisnika slobodne zone dostavlja se i nadležnom Ministarstvu poduzetništva i obrta do 30. travnja tekuće godine za prethodnu godinu, te Ministarstvu financija – Poreznoj upravi, nadležnoj ispostavi uz prijavu poreza na dobit. Potrebno je napomenuti da pravo korištenja ove porezne olakšice utvrđuje nadležno Ministarstvo poduzetništva i obrta u okviru svoje nadležnosti, te Ministarstvo financija – Porezna uprava pri obradi prijave poreza na dobit.

[22] Narodne novine, br. 44/1996, 92/2005, 85/2008 i 148/2013

3.3.5. Poticanje investicija prema Zakonu o poticanju investicija i unapređenju investicijskog okruženja

Poreznu olakšicu temeljem Zakona o poticanju investicija i unapređenju investicijskog okruženja[23] mogu koristiti, isključivo porezni obveznici koji su stekli status nositelja poticajnih mjera i ako su izvršili investicije u skladu s tim Zakonom.
Status nositelja poticajnih mjera utvrđuje se prema potvrdi Ministarstva gospodarstva (veliki poduzetnici) ili Ministarstva poduzetništva i obrta (ostali poduzetnici), dakle ovisno o veličini poduzetnika, a veličina poduzetnika utvrđuje se prema Zakonu o poticanju investicija i unapređenju investicijskog okruženja.[24]

Uz prijavu poreza na dobit, porezni obveznici moraju dostaviti:
1) presliku potvrde o statusu nositelja poticajnih mjera i
2) godišnje pisano izvješće o izvršenju investicijskog projekta, korištenju poticajnih mjera te očuvanju predmetne investicije i otvorenih radnih mjesta povezanih s tom investicijom.

Visina olakšice ne može se odrediti samo na temelju potvrde ministarstva, već je potrebno utvrditi iznos olakšice za svako porezno razdoblje, što ovisi o izvršenju investicijskog projekta, očuvanju predmetne investicije, broju otvorenih radnih mjesta povezanih s tom investicijom ili broju očuvanih radnih mjesta u slučaju modernizacije tehnološkog procesa postojeće proizvodne linije ili pogona, odnosno ovisno o ispunjenu uvjeta propisanih Zakonom o poticanju investicija i unapređenju investicijskog okruženja. Stoga se ovisno o ispunjenju propisanih uvjeta, obveza poreza na dobit utvrđuje primjenom porezne stope od 10%, 5% ili 0%.

[23] Narodne novine, broj 111/12 i 28/13
[24] Narodne novine broj 29/02, 63/07, 53/12 i 56/13).

Kriteriji ulaganja su različiti:

- Ako je svota ulaganja do 1,5 milijuna EUR, kriterij je zapošljavanje barem deset radnika u razdoblju od tri godine. U navedenom slučaju stopa poreza na dobit iznosi 10%, a povlastica ima trajanje u razdoblju od deset godina od početka ulaganja.
- Za svotu ulaganja od 1,5 do 4 milijuna EUR obvezno je da se zaposli barem 30 radnika koji imaju vezu s ulaganjem. Stopa poreza na dobit u navedenom slučaju iznosi 5 posto, a povlastica traje deset godina.
- Ako ulaganje iznosi od 4 do 8 mil. EUR potrebno je zaposliti barem 50 radnika. Povlastica traje deset godina, a stopa poreza na dobit iznosi 3 %.
- Ako je ulaganje iznad 8 milijuna EUR, potrebno je zaposliti 75 radnika, a stopa poreza na dobit je 0 posto, a povlastica traje deset godina od početka.

Izvješće o korištenju poticajnih mjera za investicije koje se podnosi nadležnom ministarstvu i Ministarstvu financija – Poreznoj upravi, obvezno sadrži sljedeće: ispunjeni obrazac GI-1; izvještaj u tekstualnom obliku s opisom realizacije investicijskog projekta po svim stavkama ulaganja (dugotrajna imovina/troškovi plaća); godišnja izvješća o poslovanju za proteklu godinu, račun o dobiti i gubitku i bilancu uz prijavu poreza na dobit; analitičke kartice konta osnovnih sredstava s označenim stavkama ulaganja u dugotrajnu imovinu povezanim s investicijskim projektom; podatke o visini investicije u izvještajnom razdoblju izraženu u kunama; podatke o unosu nove opreme – vrsta i vrijednost; podatke o broju zaposlenih na početku i na kraju izvještajnog razdoblja; podatke o vrsti i korištenju poticajnih mjera u izvještajnom razdoblju; obračun dobiti i iznosa porezne povlastice koju nositelj poticajnih mjera koristi, te ostale podatke značajne za korištenje poticajnih mjera, odnosno poreznih i carinskih povlastica.

Godišnje pisano izvješće obvezno se dostavlja i nadležnom ministarstvu, Ministarstvu gospodarstva (veliki poduzetnik) ili Ministarstvu poduzetništva i obrta (ostali poduzetnici). Pravo korištenja ove porezne olakšice utvrđuju nadležna Ministarstva u okviru svoje nadležnosti, te Ministarstvo financija – Porezna uprava pri obradi prijave poreza na dobit.
Napominjemo da je prilikom utvrđivanja iznosa porezne olakšice potrebno obratiti pozornost i na iznos maksimalnog intenziteta potpore. Maksimalni intenzitet potpore utvrđuje nadležno ministarstvo.

3.3.6. Reinvestirana dobit

Osnovica poreza na dobit može umanjiti za iznos reinvestirane dobiti, osim ako nije ostvarena iz bankarskog odnosno financijskog nebankarskog sektora.

Pod pojmom *reinvestirana dobit* podrazumijevamo ostvarenu dobit poreznog razdoblja kojom se u svrhu investiranja i razvoja povećava temeljni kapital sukladno posebnim propisima. Reinvestiranje dobiti najjednostavnije možemo definirati kao „žrtvovanje“ vlasnikove zarade za dobrobit firme, odnosno umjesto da dobit isplatite sebi, vi donosite odluku da će te je ostaviti u poduzeću (reinvestirati) i na taj način poboljšati krvnu sliku poduzeća.[25]Dakle, pravo na umanjenje osnovice poreza na dobit temeljem reinvestirane dobiti ima porezni obveznik koji je osnovan kao društvo kapitala s registriranim temeljnim kapitelom. Porezni obveznik koji je ostvario dobit u poreznom razdoblju mora podnijeti prijavu poreza na dobit, te obavljati djelatnost izvan bankarskog i nebankarskog financijskog sektora.

Uvjeti koji moraju biti ispunjeni da bi obveznik ostvario reinvestiranu dobit:

1. da je dobit ili dio dobiti poreznog razdoblja za koje se podnosi prijava poreza na dobit uporabljena za povećanje temeljnog kapitala
2. da je u sudskom registru, sukladno posebnim propisima, upisano povećanje temeljnog kapitala u visini reinvestirane dobiti, i
3. da dobit nije ostvarena u bankarskom odnosno financijskom nebankarskom sektoru

Primjer: Umanjenje porezne osnovice za reinvestiranu dobit

Porezni obveznik XY. d.o.o. ostvario je tijekom poreznog razdoblja dobit utvrđenu kao razliku prihoda i rashoda prije uvećanja i umanjenja u iznosu od 10.000.000,00 kuna (red.broj 3. PD-obrasca). Članovi društva su dvije fizičke osobe, rezidenti i drže po 50% udjela u kapitalu društva. U skladu s ZTD-om, donesena je odluka o reinvestiranju dobiti u iznosu od 8.000.000,00 kuna. Porezni obveznik ima i druga uvećanja i umanjenja porezne osnovice. Porezna osnovica nakon uvećanja i umanjenja te umanjenja za reinvestiranu dobit iznosi 2.000.000,00 kuna. Porezna obveza je 400.000,00 kuna. Dobit nakon oporezivanja iznosi

[25] http://www.imamnovac.com/Reinvestirana-dobit---hrabrost-ili-ludost/235.aspx, 30 .10.2016

9.600.000,00 (VI.1. Bilanaca), međutim porezni obveznik je obvezan temeljni kapital uvećati za 8.000.000,00 kuna.

Tablica 3. Reinvestiranje dobiti

Reinvestira se dio dobiti poreznog razdoblja	
Prihodi	25.000.000,00
Rashodi	15.000.000,00
Dobit	10.000.000,00
Uvećanja porezne osnovice	200.000,00
Umanjenje porezne osnovice	8.200.000,00
Reinvestirana dobit	8.000.000,00
Ostala umanjenja	200.000,00
Porezna osnovica	2.000.000,00
Poreza obveza	400.000,00
Dobit nakon oporezivanja	9.600.000,00
Upis u Trgovačkom sudu	8.000.000,00

Izvor: Narodne Novine

U konkretnom slučaju, ako porezni obveznik nije dostavio uz prijavu poreza na dobit, obvezan je najkasnije u roku od šest mjeseci nakon isteka roka za podnošenje prijave poreza na dobit dostaviti rješenje nadležnog Trgovačkog suda o upisu povećanja temeljnog kapitala reinvestiranom dobiti koje vrijedi od dana upisa u sudskom registru, te pregled stanja kapitala i rezervi sastavljenog nakon upisa povećanja temeljnog kapitala u sudskom registru. Porezni obveznik može, umjesto bilance sastavljene nakon što je upisano povećanje temeljnog kapitala na nadležnom Trgovačkom sudu, dostaviti neformalan pregled stanja kapitala i rezervi, međutim taj neformalan oblik treba sadržavati stavke kapitala i rezervi koje su promijenjene uslijed postupka reinvestiranja dobiti, odnosno iz navedenog pregleda treba biti razvidno da je dobit poslovne godine u cijelosti ili djelomično iskorištena za povećanje temeljnog kapitala.

3.3.7. Porezne olakšice za obavljanje pomorskog prijevoza

Trgovačka društva koja su registrirana i obavljaju brodarsku djelatnost ne plaćaju porez na dobit koju ostvare od sljedećih aktivnosti: iskorištavanja brodova u međunarodnoj plovidbi, prodaje brodova, prodaje dionica ili udjela u trgovačkim brodskim društvima koja posluju u međunarodnoj plovidbi, dividende od dionica koje imaju u trgovačkim brodskim društvima koja posluju u međunarodnoj plovidbi.

U slučaju da trgovačko društvo navedenim aktivnostima upravlja iz jedinstvenog sjedišta poslovne uprave pod jedinstvenim imenom i vodstvom, tada je dužno voditi poslovne knjige i sastavljati financijske izvještaje za cjelovito poslovanje u tuzemstvu i inozemstvu.

Pravo na olakšicu, obveznik ostvaruje obavljanjem nabrojenih djelatnosti, uz uvjet da se djelatnosti obavljaju u skladu s posebnim propisima koje određuju njihov djelokrug rada.

Što se tiče dokumentacije, porezni obveznik dužan je svomu knjigovodstvu osigurati sve potrebne podatke i dokaze o uvjetima za ostvarivanje oslobođenja, kao što su između ostalog izvori računa, ugovori, te carinska dokumentacija u skladu s carinskim propisima.

3.3.8. Porezne olakšice za brdsko-planinska području

Brdsko planinskim područjima smatraju se ona područja čiji su nagib i visina otežani i neprikladni za život stanovnika i njihov rad. Olakšicu imaju pravo koristiti oni koji na ovakvim područjima se bave poljoprivredom i ribarstvom, te pod uvjetom da zapošljavaju 5 zaposlenika na neodređeno, a više od 50 % njih mora imat prebivalište na ovakvom području. Oni koji ispunjavaju navedene uvjete od 2011. godine plaćaju poseban porez u visini propisane porezne stope.

3.4.Specifičnost sustava oporezivanja dobiti poduzeća u RH i njihov utjecaj na poreznu konkurentnost

U procesu privlačenja stranih investicija Republika Hrvatska je poput ostalih tranzicijskih zemalja pokušala mjerama porezne politike osigurati što veću konkurentnost na tržištu kapitala. Upravo iz tih razloga u sustav oporezivanja dobiti uvedene su mnoge promjene, posebice u području poreznih poticaja, oslobođenja i olakšica.

Zbog toga je potrebno odrediti u kojoj mjeri navedeni elementi utječu na gospodarska kretanja u Republici Hrvatskoj te analizirati postignute učinke u odnosu na željene fiskalne, socio-ekonomske, političke i druge učinke. S tim u svezi, nameće se osnovni problem sustava oporezivanja dobiti poduzeća sadržan u pitanju jesu li fiskalne mjere poticanja ulaganja, zapošljavanja, razvoja pojedinih dijelova zemlje i sl. potrebne ili zadržavanje neutralnosti i konzistentnosti poreznog sustava dugoročno jamči postizanje boljih ekonomskih učinaka.
Naime, različitim mjerama fiskalne politike države s jedne strane želi osigurati optimalni model poticanja ulaganja, a s druge strane ne želi narušiti neutralnost i konzistentnost poreznog sustava. Prema efektivnom graničnom i efektivnom prosječnom poreznom opterećenju Hrvatska se nalazi daleko ispod prosjeka većine zemalja članica Europske unije, ali i drugih razvijenih zemalja (SAD, Švicarska, Norveška, Japan, Kanada, Australija).

Iznos olakšica, oslobođenja i poticaja u sustavu poreza na dobit u Republici Hrvatskoj iz godine u godinu raste, što se može smatrati dokazom podržavanja procesa fiskalne kompeticije, jer se uvođenjem novih mjera (u ovom slučaju olakšica, oslobođenja i poticaja), na štetu prihoda od poreza na dobit, privlače strani investitori uz istovremeno sprječavanje odljeva kapitala iz RH. Iz čega proizlazi kako sustav oporezivanja dobiti poduzeća u Republici Hrvatskoj nije neutralan te kako na to prije svega utječu brojne olakšice oslobođenja i poticaji kojima je cilj, prije svega, privlačenje ulaganja. Kada uspoređujemo sustav oporezivanja dobiti poduzeća u RH sa sustavima oporezivanja dobiti u „novim“ zemljama članicama EU-a (EU-12) tada možemo kazati kako je on koncipiran na vrlo sličnim načelima, odnosno karakterizira ga jednostavnost, transparentnost, niska nominalna stopa te privlačni investicijski poticaji za izravne strane investicije. Pritom valja naglasiti da je fiskalna klima povezana s oporezivanjem dobiti u RH čak i za nijansu povoljnija od one koju možemo zateći u tranzicijskim zemljama članicama EU-a. Sustavi oporezivanja dobiti „starih“ zemalja članica (EU-15) su kompliciraniji, netransparentniji, s višim nominalnim stopama i međusobno podosta različiti, odnosno manje

privlačni za investitore od onih u „novim“ zemljama članicama EU-a, odnosno u RH. Od poreznih poticaja koji su najčešće u uporabi među starim zemljama članicama EU-a treba istaknuti sniženu stopu poreza na dobit i to za mala i srednja poduzeća, zatim olakšice usmjerene na poticanje istraživanja i razvoja, zaštitu okoliša i regionalnog razvoja, dok se porezni praznici koriste rijetko i u vrlo limitiranom obliku. Za „nove“ zemlje članice karakteristično je izraženije korištenje povlastice u obliku poreznih praznika, a također se posebno potiču regionalni razvoj, strateški važne investicije te kao i u „starim“ zemljama članicama EU-a istraživanje i razvoj te mala i srednja poduzeća. Što ukazuje na djelomičnu kompatibilnost hrvatskog sustava poreznih poticaja jer je njihov djelokrug nešto širi. Usporedna analiza poreznih poticaja za investicije u sklopu poreza na dobit pojedinačnih zemalja članica EU-a ukazuje pak na još uvijek veliku neusklađenost i netransparentnost, štoviše gotovo svaki porezni sustav ima neka specifična rješenja, odnosno poticaje karakteristične samo za tu zemlju. Sustav oporezivanja dobiti poduzeća koji se primjenjuje u RH mogao bi se stanovišta potencijalnih stranih investitora biti ocijenjen kao privlačan, međutim to nije dovoljno za privlačenje izravnih stranih investicija, jer na njih utječu i mnogi drugi nefiskalni čimbenici, kao što su postojanje odgovarajućeg institucionalnog i zakonodavnog okvira, zatim raspoloživost javne infrastrukture, stupanj obrazovanja radne snage, jezik i ostali kulturnopovijesni čimbenici.

3.5.Odnos između efektivnog i zakonskog oporezivanja poduzeća

Kada se u poreznoj literaturi piše o poreznim stopama obično se, za razliku od kolokvijalnog govora razlikuje više vrsti poreznih stopa. Tako stručnjaci javnih financija i poreznih sustava obično pišu i govore o: zakonskoj poreznoj stopi, prosječnoj poreznoj stopi, efektivnoj (odnosno stvarnoj) poreznoj stopi, graničnoj poreznoj stopi, ili osnovnoj poreznoj stopi.

Zakonska porezna stopa je ona stopa koja je utvrđena u zakonu o oporezivanju dohotka, odnosno dobiti. Mnogi se ekonomski zaključci (često i pogrešni) izvode samo na temelju visine i raspona zakonske porezne stope, pa definiranjem drugih oblika poreznih stopa valja ukazati na ograničenost dometa zakonske porezne stope u analitičke svrhe.

Prosječna porezna stopa predstavlja udio poreza na dohodak u dohotku koji je predmet oporezivanja. Dohodak koji je predmet oporezivanja izračunava se tako da se od ostvarenog, odnosno zarađenog dohotka oduzmu sve porezne olakšice i oslobođenja koja su predviđena zakonom o porezu na dohodak. Ubrani porez stavlja se u odnos s takvom, korigiranom poreznom osnovicom. Tako visinu ove porezne stope uz zakonsku poreznu stopu, određuju i ostale osobine poreznog sustava koje utječu na određivanje visine iznosa plaćenog poreza.

Efektivna ili stvarna porezna stopa mjeri stvarnu poreznu obvezu poreznog obveznika. Ona se izračunava kao udio ubranog poreza u dohotku koji još nije prilagođen zakonskim odredbama izračunavanja dohotka (tzv. dohodak prije oporezivanja), a ne kao postotak oporeziva dohotka, kao što je to slučaj kod izračuna prosječne porezne stope. Dakle, osnovica sada nije dohodak ispravljen za porezna oslobođenja i olakšice, već cjelokupni ostvareni dohodak. Efektivna porezna stopa tako izražava stvarni, ekonomski porezni teret pojedinca ili poduzeća, za razliku od prosječne porezne stope koja taj teret prikazuje većim, jer isti iznos ubranog poreza stavlja u odnos s dohotkom umanjenim za porezna oslobođenja i olakšice.

Efektivno porezno opterećenje dobiva se uzimajući u razmatranje razdoblje od deset godina, te propise koji su važili u svakoj pojedinoj zemlji koju model pokriva. Prilikom izračuna uzimaju se u obzir svi relevantni porezi i doprinosi, te porezni propisi vezani uz amortizaciju, vrednovanje zaliha, sheme mirovinskog osiguranja zaposlenih, oporezivanje kapitalnih

dobitaka, uklanjanje međunarodnog dvostrukog oporezivanja i odbitak gubitka. Model dopušta i odabir različitih računovodstvenih opcija koje trgovačko društvo može koristiti kako bi utjecalo na oporezivu dobit.

S druge strane razlika između zakonske i stvarne porezne stope nastaje zbog primjene zakonom propisanih poreznih olakšica i/ili poreznih oslobođenja kojima se umanjuje porezna osnovica ali i zbog izbjegavanja podmirivanja porezne obveze tj. porezne evazije.

Granična porezna stopa jest stopa koja se primjenjuje za oporezivanje dohotka u najvišem poreznom razredu kada se porez na dohodak ubire progresivnim stopama. Preciznije određen, ovaj se pojam također upotrebljava kada se opisuje kvocijent promjene poreza i promjene dohotka. Granična stopa prema ova dva značenja ne mora uvijek biti jednaka.

Porez na dohodak često se ubire prema progresivnim poreznim stopama tako da se višim stopama oporezuju veći dohoci pojedinaca. U nekim sustavima poreza na dohodak, dohodak se oporezuje jednom stopom, dok se samo povećani dohodak oporezuje višim stopama. Stopa po kojoj se oporezuje najširi porezni razred naziva se osnovnom poreznom stopom.

Nesuglasice koje nastaju oko ekonomske interpretacije poreznih stopa mogu se na primjer, pokazati pomoću različitih poimanja progresivnosti nekog poreznog sustava. Javnost obično stupanj progresivnosti poreznog sustava mjeri pomoću graničnih poreznih stopa. No u poreznoj literaturi obično se koristi prosječna porezna stopa da bi se objasnilo je li neki porezni sustav proporcionalan, regresivan ili progresivan. Definicija proporcionalnosti relativno je nedvosmislena: proporcionalan je porezni sustav prema kojem je odnos plaćenog poreza i dohotka konstantan bez obzir na visinu razine dohotka.

Ipak nije jednostavno definirati regresivnost i progresivnost. Nejasnoće koje ovu definiciju prate često zbunjuju javnost i kompliciraju diskusije koje se vode o osobinama poreznog sustava i o rasporedu poreznog teret na pojedince u društvu. Obično se u definiranju regresivnosti i progresivnosti koristi prosječna porezna stopa, tj. udio plaćenog poreza u dohotku prije oporezivanja. Ako prosječna porezna stopa raste s porastom dohotka, sustav je progresivan; ako pak prosječna porezna stopa opada s porastom dohotka, sustav je regresivan.

Zakonske, odnosno nominalne stope poreza na dobit ne mogu biti stvarni pokazatelj poreznog opterećenja u nekom sustavu oporezivanja dobiti poduzeća, jer tek izračun efektivnih stopa poreza na dobit može pokazati stvarno porezno opterećenje. Zbog toga treba voditi računa o

tome da visina zakonske i efektivne stope poreza na dobit ne bude viša od zemalja u okruženju kao i o transparentnosti sustava oporezivanja dobiti, koja se ostvaruje preglednošću, jasnoćom jednostavnošću i razumljivošću. Jedan od faktora koji utječe na efektivno porezno opterećenje u sustavu poreza na dobit svakako su porezni poticaji, oslobođenja i olakšice, koji značajno smanjuju obvezu poreza na dobit.

3.6.Najavljena porezna reforma na planu poreza na dobit

Najavljena porezna reforma trebala bi biti jedan od kamena temeljaca politike nove hrvatske vlade. Ili riječima premijera Plenkovića: svetinja.

Što se tiče izmjena poreza na dobit najavljeno je[26]:

- Snižavanje stope 20% na 12%- za poljoprivrednike, obrtnike i male poduzetnike s godišnjim prihodima manjim od 3 milijuna kuna.
- Snižavanje stope 20 % na 18 % - za ostale porezne obveznike.
- Ukidanje olakšica za reinvestiranu dobit i slobodne zone, uz zadržavanje olakšica za potpomognuta područja, obrazovanje i izobrazbu, istraživačko razvojne projekte i olakšica prema Zakonu o poticanju ulaganja
- Povećanje priznavanja porezno priznatih rashoda troškova reprezentacije s 30% na 50%
- Priznavanje vrijednosnog usklađenja te poreznog rashoda za nenaplaćena potraživanja
- Sporazumi s PU oko transfernih cijena- cijena koje se zaračunavaju između povezanih društava unutar grupacija- reguliranje troškova u redistribuciji grupe.

Da pojasnimo.

Kod oporezivanja dobiti, predlaže se niža stopa poreza - s 20 na 18 posto te uvođenje stope od 12 posto za poduzetnike s godišnjim prihodima nižima od 3 milijuna kuna. Također, predviđena je mogućnost izbora načina utvrđivanja dobiti (po računovodstvenim načelima ili novčanom

[26] Dostupno na: Ministarstvo financija (31.10.2016.)

tijeku), ali i ukidanje olakšice za reinvestiranu dobit, koju je, kažu u Ministarstvu financija, lani koristilo tek 0,8 posto poduzetnika.

Paralelno time, zbog potrebe očuvanja određene razine prihoda s osnove poreza na dobit odnosno radi fiskalne održivosti predlaže se širenje porezne osnovice ukidanjem porezne olakšice za reinvestiranu dobit i izmjenama u načinu korištenja regionalnih poreznih olakšica.

Kod regionalnih poreznih olakšica, ukinula bi se olakšica propisna za potpomognuta područja i to područja jedinica lokalne samouprave razvrstanih u II. skupinu, dok bi se za područja jedinica lokalne samouprave razvrstanih u I. skupinu po stupnju razvijenosti prema posebnom propisu o regionalnom razvoju i područje Grada Vukovara porez na dobit plaćao po umanjenoj stopi za 50 posto od propisane porezne stope.

Izmjenama Zakona o dobiti predlaže se i, kao jednokratna mjera u 2017. godini, otpis djelomično nadoknadivih i u potpunosti nenadoknadivih plasmana, utvrđenih u skladu s Odlukom o klasifikaciji plasmana i izvanbilančnih obveza kreditnih institucija Hrvatske narodne banke na dan 31. prosinca 2015., od nepovezanih pravnih i fizičkih osoba, bez pokretanja sudskih ili ovršnih postupaka ili drugih postupaka propisanih Zakonom, bio porezno priznati rashod. U samim zakonskim izmjenama to se pojašnjava uočenom potrebom ubrzavanja postupka razduživanja i smanjenja udjela teško naplativih i nenaplativih kreditnih plasmana, a iz Ministarstva nisu dodatno pojasnili ovu odluku, kao niti njene fiskalne učinke.

Među ostalim, prijedlogom zakona propisuju se promjene u načinu priznavanja rashoda s osnove korištenja sredstava za osobni prijevoz i reprezentaciju i to na način da bi se 50 posto troška reprezentacije utvrdilo kao porezno priznati rashod, a ne kao do sada 30 posto. Za troškove sredstava za osobni prijevoz uvodi se promjena u vidu smanjenja porezno priznatog rashoda sa 70 na 50 posto.

Ukupni učinak svih izmjena u oporezivanju dobiti procjenjuje se na približno 375 milijun kuna, a iz Ministarstva ističu da su izmjene osmišljene kako bi bile prvenstveno stimulativne za male i srednje poduzetnike te obrtnike

4. Analiza učinaka poreznih poticaja, olakšica i oslobođenja pri oporezivanju dobiti i dohotka u RH

4.1. Fiskalni učinci olakšica i oslobođenja na planu poreza na dobit

Danas se sve veća pažnja posvećuje smanjivanju funkcija države, jačanju tržišnog načina gospodarenja, demokratizaciji i harmonizaciji fiskalnih sustava i mjera fiskalne politike, poticanju integracije u cilju pospješivanja gospodarskog razvoja, racionalnijeg korištenja javnih prihoda, te ostvarenja veće pravednosti u oporezivanju, a to za sobom podrazumijeva i ukidanje i/ili ograničavanje poreznih izdataka.O važnosti poreza na dobit u ukupnom proračunu govore nam sljedeći podatci.

Tablica 4. Prihodi od poreza na dobit 2015.godina

BROJČANA OZNAKA I NAZIV	IZVRŠENJE 2014.	IZVORNI PLAN 2015.	TEKUĆI PLAN 2015.	IZVRŠENJE 2015	INDEKS(5/2)	INEKS(6/4)
Porez na dobit	5.657.765.290,65	6.043.650,208	6.043.650,208	6.244.055.332	110,36	103,32
Porez na dobit od poduzetnika	5.488.816.584,15			6.103.681.886,35	110,20	
Porez na dobit po odbitku na naknade za korištenje prava i za usluge	110.340.437,50			108.113.789,93	97,98	
Porez na dobit po odbitku na kamate, dividende i udjele u dobiti	58.608.269,00			32.259.656,64	55,04	

Izvor: Državni proračun RH

Kao što vidimo, iznos ukupnih prihoda na temelju poreza na dobit za 2015. godinu bio je 6.244.055.332, dok su ukupni prihodi iznosili 109.110.878.972,12.
Postavlja se pitanje koliki su izgubljeni porezni prihodi, odnosno kojeg se iznosa država odriče zbog olakšica poreza na dobit. Da bi ispitali navedeno, potrebno je također prikazati udio prihoda od poreza na dobit u ukupnim prihodima, što ćemo učiniti u sljedećoj tablici.

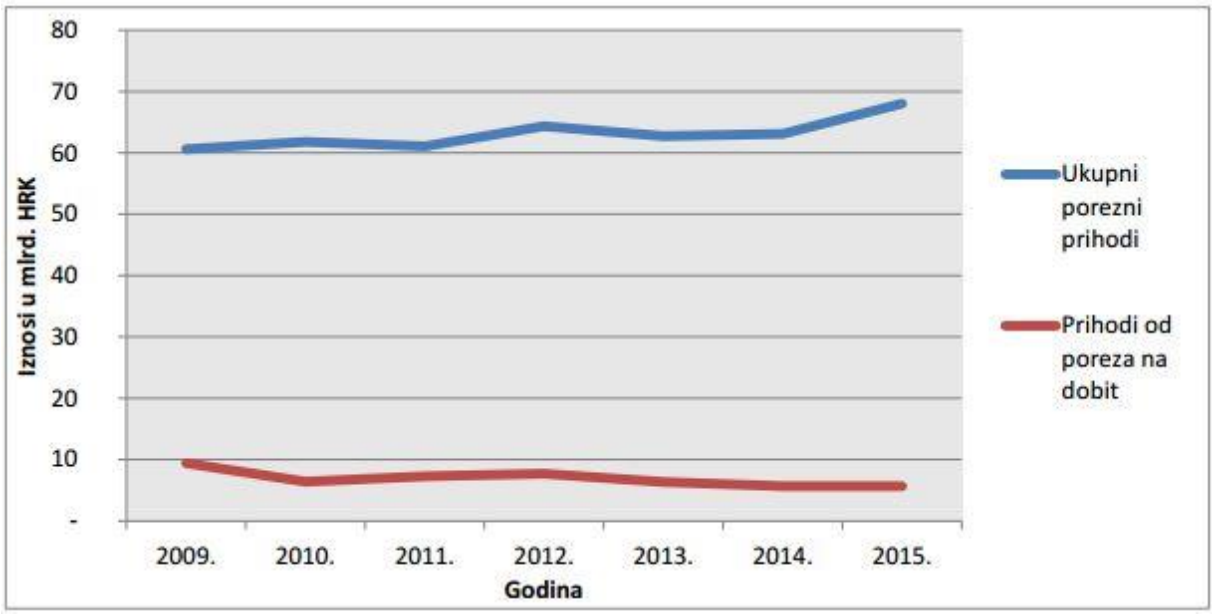
Tablica 5. Udio prihoda od poreza na dobit u ukupnim poreznim prihodima

Godina	Ukupni porezni prihodi	Prihodi od poreza na dobit	Udio prihoda od poreza na dobit u ukupnim poreznim prihodima
2009.	60.594.565.279,88	9.439.857.955,59	15,58%
2010.	61.808.896.416,77	6.407.083.664,71	10,37%
2011.	61.088.579.331,62	7.288.029.752,77	11,93%
2012.	64.332.057.704,78	7.697.342.287,48	11,97%
2013.	62.713.258.493,54	6.365.443.105,80	10,15%
2014.	63.074.040.447,92	5.657.765.290,65	8,97%
2015.	68.014.776.516,01	6.244.055.332,92	9,18%

Izvor: Izrada autora

Tablica 5. nam prikazuje udio prihoda od poreza na dobit u ukupnim poreznim prihodima u razdoblju od 2009.-2015. godine. Kao što možemo vidjeti ukupni porezni prihodi su rasli iz godine u godinu, dok su prihodi od poreza na dobit u navedenom periodu varirali. U 2015.godini udio prihoda od poreza na dobit u ukupnim poreznim prihodima je blago rastao.

Graf 2. Kretanje prihoda od poreza na dobit i ukupnih poreznih prihoda u razdoblju od 2009.-2015



Izvor: Izrada autora

Tablica 6. Porezne olakšice, oslobođenja i poticaji u sustavu oporezivanja dobiti , 2004.-2008. godine (mil. Kn)

	2004.	2005.	2006.	2007.	2008.
Umanjenje osnovice poreza na dobit po osnovi olakšica					
Ukupna svota olakšica	1.643,9	1.469,9	1.403,0	1,172,6	1.150,2
troškovi plaća novih zaposlenih (poticaji zapošljavanja)	369,9	369,8	396,4	-	-
troškovi istraživanja i razvoja	619,9	659,0	596,4	-	-
troškovi školovanja i stručnog usavršavanja	654,1	441,1	510,2	-	-
Državna potpora za obrazovanje i izobrazbu	-	-	-	276,3	318,5
Državna potpora za istraživačko razvojne projekte	-	-	-	780,0	810,0
Olakšice za zapošljavanje	-	-	-	116,3	21,7
I. ukupno umanjenje poreza po osnovi troškova ili poticaja *20%	328,8	294,0	280,6	234,5	230,0
Umanjenje poreza na dobit					
Olakšice i oslobođenja za PPDS-ove	27,9	87,5	161,5	193,6	178,7
prva skupina	10,2	34,6	71,1	82,3	93,8
druga skupina	13,7	49,9	82,9	104,6	79,0
treća skupina	4,0	2,9	7,5	6,7	5,9
Olakšice i oslobođenja za brdsko - planinska područja	6,6	8,5	14,7	15,1	13,8
Olakšice i oslobođenja za grad Vukovar	13,0	19,6	37,3	36,4	31,7
Olakšice i oslobođenja za korisnike slobodnih zona	63,5	34,9	51,9	57,2	48,8
korisnici slobodnih zona (50% od propisane stope)	42,9	22,7	24,7	25,4	19,6
korisnici slobodnih zona s ulaganjem većim od milijun kuna	20,0	10,6	25,1	27,8	23,4
korisnici slobodnih zona u Vukovarsko - srijemskoj županiji	0,6	1,6	2,1	4,0	5,8
UKUPNO POTICAJI ULAGANJA (a+b)	41,1	207,0	176,6	160,7	179,4

a) Poticaji ulaganja	41,1	207,0	176,6	139,6	124,6
na dobit od ulaganja veću od 4 mil. kn., stopa 10%, 10 g. od početka ulaganja, 10 zaposlenih	-	1,5	6,8	1,6	9,6
na dobit od ulaganja veću od 10 mil. kn., stopa 7%, 10 g. od početka ulaganja, 30 zaposlenih	7,2	7,8	3,9	6,5	1,1
na dobit od ulaganja veću od 20 mil. kn., stopa 3%, 10 g. od početka ulaganja, 50 zaposlenih	9,5	21,2	11,2	24,0	11,7
na dobit od ulaganja veću od 60 mil. kn., stopa 0%, 10 g. od početka ulaganja, 75 zaposlenih	24,4	61,3	73,6	107,5	102,2
iznos oslobođenja za brodarsku djelatnost	-	115,1	80,9	-	-
b) Poticaji ulaganja	-	-	-	21,1	54,8
na dobit od ulaganja veću od 1,5 mil. €, stopa 10%, 10 g., 10 zaposlenih povezanih s ulaganjem	-	-	-	11,8	19,2
na dobit od ulaganja od 1,5 do 4 mil. €, stopa 7%, 10 g., 30 zaposlenih povezanih s ulaganjem	-	-	-	0,4	12,0
na dobit od ulaganja od 4 do 8 mil. €, stopa 3%, 10 g., 50 zaposlenih povezanih s ulaganjem	-	-	-	9,6	19,6
na dobit od ulaganja veću od 8 mil. €, stopa 0%, 10 g., 75 zaposlenih povezanih s ulaganjem	-	-	-	0,0	4,0
Poticaji za zapošljavanje osoba s invaliditetom	0,8	0,6	0,3	-	-
II. Ukupno umanjenje poreza po osnovi olakšica, oslobođenja i poticaja	152,9	358,0	442,5	463,1	452,4
Ukupni iznos olakšica (I +II)	481,3	652,0	723,1	697,6	682,4

Izvor: Porezna uprava, Ministarstvo financija

Tablica 7. Gubici državnih prihoda zbog izdataka u oporezivanju dobiti, 2004.-2009. (mil. kn)

	2004.	2005.	2006.	2007.	2008.	2009.
Prihodi državnog proračuna od poreza na dobit	3.131	3.951	5.056	8.816	10.565	9.439
Ukupni gubici poreznih prihoda u porezu na dobit	337,3	456,2	506,0	697,5	682,4	517,4
Gubici zbog umanjenja osnovice	230,2	205,8	196,4	234,5	230,0	158,8
Gubici zbog umanjenja obveze plaćanja	107,1	250,4	309,6	463,0	452,4	358,6
Olakšice i oslobođenja za PPTP	33,2	81,0	149,5	245,1	224,2	132,3
Olakšice i oslobođenja za slobodne zone	44,5	24,1	36,3	57,2	48,8	18,1
Poticaji ulaganja	28,8	144,9	123,6	160,7	179,4	208,2
Poticaji za zapošljavanje osoba s invaliditetom	0,6	0,4	0,2	-	-	-
Udio ukupnih gubitaka u ukupnim prihodima od poreza na dobit (u %)	10,8	11,6	10,0	7,9	6,5	5,5

Izvor: Ministarstvo financija, porezna uprava

Tablica 7. prikazuje nam sumarno koliki su gubici proračuna zbog umanjenja osnovice i obveze plaćanja.

U tablici 6. i 7. prikazane su porezne olakšice i oslobođenja u odabranom razdoblju, koji nam zapravo daju odgovor na prethodno postavljeno pitanje o tome koliki su izgubljeni porezni primitci zbog navedenih olakšica i oslobođenja.

Iz gore navedenoga možemo zaključiti da je prva hipoteza prihvaćena odnosno da porezne olakšice i oslobođenja imaju značajan negativan učinak na proračun. Iako ne čine najveći dio ukupnih prihoda proračuna, olakšice i oslobođenja ipak imaju značajan negativan fiskalni učinak na proračun.

4.2. Ekonomski učinci olakšica i oslobođenja na planu poreza na dobit

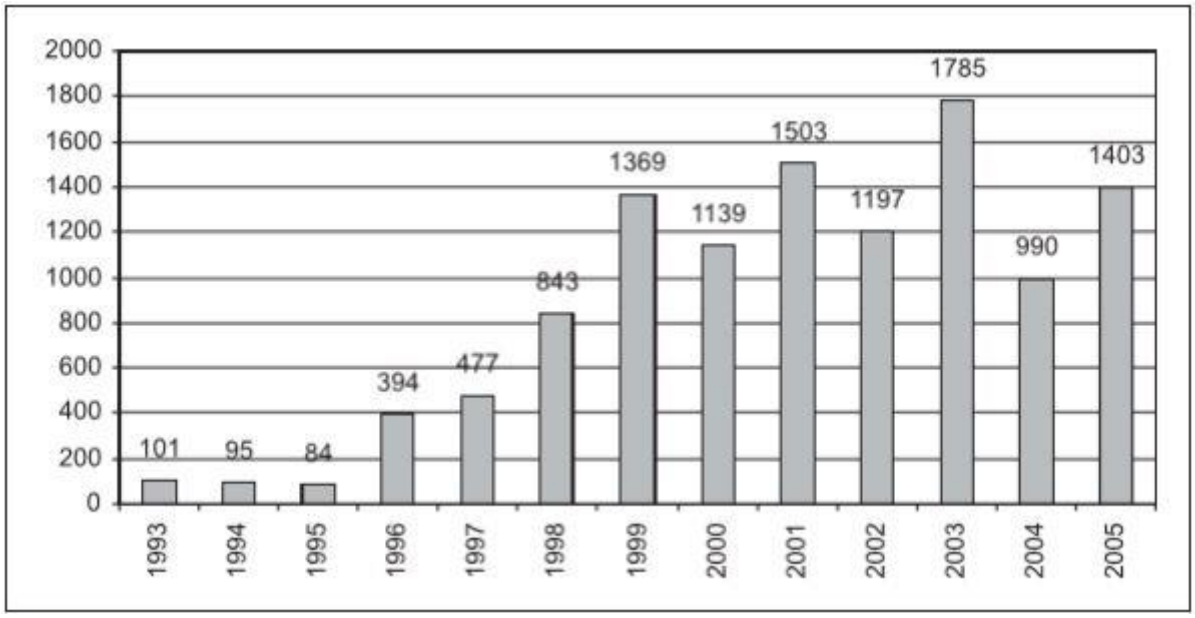
U Republici Hrvatskoj se od 2002. godine bilježi značajan iznos iskorištenih poreznih poticaja, oslobođenja i olakšica, koji umanjuju obvezu poreza na dobit i time djeluju i na smanjenje prihoda od poreza na dobit. **Istovremeno to smanjenje porezne obveze djeluje i na narušavanje neutralnosti sustava oporezivanja dobiti, jer se pojedine kategorije poduzetnika dovode u povoljniji porezni položaj prema ostalima**. Ove su olakšice vrlo značajne za trgovinska poduzeća i ostale poslovne subjekte jer im omogućavaju rentabilnije poslovanje. Zbog njihove primjene postoji velika razlika između efektivnog i stvarnog ili zakonskog poreznog opterećenja.

Može se zaključiti kako su ekonomski učinci takvog sustava povećanje izravnih stranih investicija i s tim povezeno i povećanje zapošljavanja uz smanjenje prihoda ubranih od poreza na dobit koje je vidljivo i kroz smanjenje ukupnih poreznih prihoda.

U kontekstu porezne konkurentnosti našeg sustava oporezivanja dobiti poduzeća može se zaključiti kako je odstupanje od načela neutralnosti povećalo konkurentnost, odnosno učinilo nas privlačnijim stranim investitorima. Naravno, porezni sustav i njegova privlačnost nije jedini, a ponajmanje odlučujući čimbenik u privlačenju izravnih stranih investicija, ali je svakako jedan od važnijih.

Hrvatska porezna vlast je smanjenjem stope poreza na dobit htjela potaknuti domaće investicije i poduzetništvo i učiniti Hrvatsku privlačnijom za strane ulagače. Visina stope poreza na dobit može donekle utjecati na donošenje poduzetničkih odluka, ali nije jedina odrednica odlučivanja. Visina stope poreza na dobit nije u korelaciji s visinom investicija, odnosno, u pravilu se ne kreću se istim smjerom.

Slika 1: Priljev inozemnih izravnih ulaganja u Hrvatsku u razdoblju 1993.-2005. u mil. EUR



Izvor: hrcak.srce.hr

Slika 1.prikazuje nam razine priljeva inozemnih izravnih ulaganja u RH. Značajniji rast možemo primjetiti u razdoblju od 1996. do 1999. godine. U tom periodu stopa poreza na dobit porasla je s 25 % na 35 %, na temelju čega možemo zaključiti da porast stope poreza na dobit ne mora odbiti investicije. U 2001.godini stopa poreza na dobit smanjila se na 20%, a priljevi inozemnih ulaganja različito su se kretali.

Potrošna orijentacija našeg poreznog sustava koja je vidljiva čak i kod izravnih poreza ima niz svojih dobrih osobina, kao što su konstantan priljev sredstava, ugodnost i jeftinoća ubiranja, jednostavnost i transparentnost te smanjenje porezne evazije, ali i jedan iznimno negativan učinak, a to je izražena regresivnost. Stoga ne bi bilo ekonomski učinkovito inzistirati još i na potpunoj neutralnosti poreza na dobit, što nije slučaj ni u drugim zemljama, naime većina zemalja članica EU također ima sustave oporezivanja dobiti poduzeća koji nisu neutralni. Sustav oporezivanja dobiti poduzeća koncipiran je na način koji se može smatrati povoljnim za poslovanje trgovinskih poduzeća i ostalih poslovnih subjekata. Naime, sustav olakšica oslobođenja i poticaja koji umanjuju poreznu osnovicu potiče nova ulaganja i zapošljavanje,

odnosno povećava rentabilnost samog poslovanja. U tom kontekstu povećava se i konkurentnost kako na razini pojedinačnog poslovnog sustava, tako i na razini čitavog sustava. Porez na dobit utječe na gospodarska kretanja u Republici Hrvatskoj na pozitivan način u vidu privlačenja izravnih stranih investicija, odnosno poticanja ulaganja općenito. Njegov financijski učinak u smislu izdašnosti u ukupnim poreznim prihodima možda nije zadovoljavajući, ali ukoliko se porezno opterećenje zadrži na ovoj razini ne treba očekivati veće promjene u budućnosti. Ipak, veliki broj različitih vrsta poticaja, olakšica i oslobođenja nije transparentan, a ni iskorištenost svih vrsta postojećih olakšica nije zadovoljavajuća. Kako bi se povećala učinkovitost trebalo bi napraviti analizu po kategorijama postojećih olakšica i ukinuti one koje ne zadovoljavaju ovaj kriterij. Na taj način povećao bi se i stupanj neutralnosti.

Proučavajući porezne poticaje, oslobođenja i olakšica koje umanjuju osnovicu poreza na dobit u sustavu oporezivanja dobiti u RH, možemo zaključiti kako njihov iznos iz godine u godinu raste, što znači da Republika Hrvatska podržava proces fiskalne kompeticije. Naime, Republika Hrvatska uvela je u sustav oporezivanja dobiti porezne poticaje, oslobođenja i olakšice kako bi u što većoj mjeri privukla strane investitore i istovremeno pokušala zadržati kapital u RH, što također utječe na narušavanje neutralnosti sustava oporezivanja dobiti. Zbog primjene poreznih poticaja, oslobođenja i olakšica postoje razlike između efektivnih i stvarnih, zakonskih stopa oporezivanja, a pozitivan se utjecaj poreza na dobit na gospodarska kretanja u RH očituje kroz privlačenje inozemnih ulaganja. Ne karakterizira ga velika izdašnost u ukupnim poreznim prihodima, ali ako bi se sustav poreznih poticaja, oslobođenja i olakšica učinio transparentnijim, te ako bi se napravila analiza dosada korištenih poreznih poticaja, oslobođenja i olakšica, mišljenja smo da bi došlo do ukidanja pojedinih kategorija istih, što bi automatski značilo veći stupanj neutralnosti sustava i vrlo vjerojatno povećanje prihoda od poreza na dobit. Mnogi kritičari poreza na dobit, zamjeraju mu da je neučinkovit, jer previše ometa investicijske odluke. Međutim, ovdje treba naglasiti, kako na primjeru Republike Hrvatske, možemo zaključiti da je porez na dobit upravo jedan od čimbenika koji pridonosi donošenju odluka o mjestu i načinu investiranja. Prilikom reformi sustava oporezivanja dobiti u budućnosti u Republici Hrvatskoj, ne treba birati između sustava koji je protkan različitim oslobođenjima olakšicama i poticajima i potpuno neutralnog sustava oporezivanja, već treba smanjiti neučinkovitost postojećih oslobođenja i olakšica uz istovremeno širenje istih na one koje će biti usmjerene na povećanje gospodarske aktivnosti i povećanja stupnja blagostanja u Republici Hrvatskoj.

4.3.Socijalni učinci olakšica i oslobođenja na planu poreza na dobit

O tome da li su olakšice i oslobođenja na planu poreza na dobit imali utjecaja na kvalitetu života stanovništva najbolje govore sljedeći podatci prikazani u Tablici.

	2010	2011	2012	2013	2014	2015 [4]
Stopa zaposlenosti (% stanovništva u dobi 20-64)	62,1	59,8	58,1	57,2	59,2	60,5
Rast zaposlenosti (promjena u % u odnosu na prošlu godinu)	-3,8	-3,9	-3,6	-2,6	2,7	1,4
Stopa zaposlenosti žena (% ženskog stanovništva u dobi 20-64)	56,4	53,6	52,6	52,8	54,2	55,9
Stopa zaposlenosti muškaraca (% muškog stanovništva u dobi 20-64)	67,9	66,1	63,7	61,6	64,2	65,1
Stopa zaposlenosti starijih radnika (% stanovništva u dobi 55-64)	39,1	38,2	37,5	37,8	36,2	39,3
Zaposlenost u nepunom radnom vremenu (% ukupne zaposlenosti, u dobi od 15 godina i više)	8,6	8,8	7,1	6,5	6,2	7,1
Zaposlenost na temelju ugovora na određeno vrijeme (% zaposlenika s ugovorom na određeno vrijeme, u dobi od 15	12,8	13,5	13,3	14,5	17,0	20,1
Prijelaz iz privremenog zaposlenja na trajno zaposlenje	-	43,7	39,2	23,7	-	-
Stopa nezaposlenosti[1] (% aktivnog stanovništva, dobna skupina 15-74)	11,7	13,7	16,0	17,3	17,3	16,6
Stopa dugotrajne nezaposlenosti[2] (% radne snage)	6,6	8,4	10,2	11,0	10,1	10,3
Stopa nezaposlenosti mladih (% aktivnog stanovništva u dobi 15-24)	32,4	36,7	42,1	50,0	45,5	44,6
Stopa mladih koji se ne obrazuju, ne rade niti se stručno usavršavaju[3] (% stanovništva u dobi 15-24)	15,7	16,2	16,6	19,6	19,3	-
Osobe koje rano napuštaju obrazovanje i osposobljavanje (% stan. u dobi 18-24 s najnižom razinom srednjoškolskog obrazovanja koje se više ne školuje niti osposobljava)	5,2	5,0	5,1	4,5	2,7	-
Udio stanovništva sa završenim tercijarnim obrazovanjemt (% stanovništva u dobi 30-34 koje je uspješno završilo tercijarno	24,5	23,9	23,1	25,6	32,2	-
Službena skrb za djecu (30 sati ili više; % djece mlađe od 3 godine)	10,0	12,0	11,0	10,0	-	-

Rashodi za naknade za socijalnu zaštitu (% BDP-a)	2009	2010	2011	2012	2013	2014
Bolovanje/zdravstvena zaštita	7,1	6,9	6,7	7,1	7,5	-
Invaliditet	3,6	3,7	3,6	3,6	3,6	-
Starosne i obiteljske mirovine	7,5	7,6	7,6	7,8	8,1	-
Obitelj/djeca	1,5	1,5	1,5	1,5	1,5	-
Nezaposlenost	0,4	0,5	0,5	0,5	0,5	-
Stanovanje i socijalna isključenost n.d.r.	0,0	0,0	0,0	0,0	0,0	-
Ukupno	20,2	20,3	20,0	20,5	21,2	-
od čega: naknade uz provjeru dohodovnog i imovinskog statusa	1,3	1,3	1,4	1,4	1,4	-
Pokazatelji socijalne uključenosti	**2009**	**2010**	**2011**	**2012**	**2013**	**2014**
Osobe suočene s rizikom od siromaštva ili socijalne isključenosti[1] (% ukupnog stanovništva)	-	31,1	32,6	32,6	29,9	29,3
Djeca suočena s rizikom od siromaštva ili socijalne isključenosti (% osoba u dobi 0-17)	-	29,4	31,1	34,8	29,3	29,0
Stopa rizika od siromaštva[2] (% ukupnog stanovništva)	-	20,6	20,9	20,4	19,5	19,4
Stopa teške materijalne deprivacije[3] (% ukupnog stanovništva)	-	14,3	15,2	15,9	14,7	13,9
Udio osoba koje žive u kućanstvima s niskim intenzitetom rada[4] (% osoba u dobi 0-59)	-	13,9	15,9	16,8	14,8	14,7
Stopa zaposlenih suočenih s rizikom od siromaštva (% zaposlenih osoba)	-	6,3	6,6	6,0	6,2	5,7
Učinak socijalnih transfera (osim mirovina) na smanjenje siromaštva	-	31,3	31,9	33,3	34,3	35,1
Pragovi siromaštva, izraženi u nacionalnoj valuti po stalnim cijenama[5]	-	23045	21740	20921	19329	19585
Bruto raspoloživ dohodak (kućanstva; % rasta)	1,3	1,3	1,9	0,2	-1,6	-
Nejednakost raspodjele dohotka (omjer S80/S20 ili kvintilni omjer)	-	5,5	5,6	5,4	5,3	5,1

Izvor: http://ec.europa.eu/europe2020/pdf/csr2016/cr2016_croatia_hr.pdf

Aktivacija dugotrajno nezaposlenih osoba i dalje je nedostatna. Udio dugotrajno nezaposlenih osoba među svim sudionicima u mjerama aktivne politike tržišta rada iznosio je 35 % u 2014., odnosno 40 % u 2015. Problemi povezani s tom skupinom uglavnom se rješavaju programima javnih radova u kojima se broj novih sudionika u 2015. udvostručio. To je dovelo do veće pokrivenosti starijih i niskokvalificiranih radnika koja je uglavnom uvijek ograničena.

Sve veći broj ljudi odlučuje se upisati na visoko učilište, ali mnogi ne završe studij. Udio osoba u dobi od 30 do 34 godine sa završenim nekim oblikom visokog obrazovanja znatno je porastao u 2014. i iznosi 32,2 %. Time se Hrvatska dosta približila svojem nacionalnom cilju za 2020. od 35 %, ali je i dalje ispod prosjeka EU-a koji iznosi 38 %. Iako je stopa osoba koje nakon srednje škole prelaze na visokoškolsko obrazovanje visoka (87), stopa završetka obrazovanja i dalje je niska. Samo nešto više od polovine studenata uspijeva doći do zadnje godine studija u planiranom roku, a procjenjuje se da 41 % studenata u potpunosti odustane od studija. Tome su glavni uzroci nedostatak motivacije i ograničena financijska sredstva

Bilježe se visoke razine siromaštva i socijalne isključenosti. To se djelomično može objasniti niskim rashodima za socijalnu zaštitu koji su 2013. iznosili 21,7 % BDP-a, znatno ispod prosjeka EUa koji je 2012. iznosio 28,6 % BDP-a. U usporedbi s veličinom ciljnog stanovništva, rashodi za starosne i obiteljske mirovine, naknade za nezaposlene, socijalnu isključenost i troškove 3.3. Zapošljavanje, obrazovanje i socijalni rezultati 91 stanovanja među najnižima su u EU-u (vidi grafikon 3.3.3.). Zbog toga je udio osoba kojima prijeti siromaštvo i socijalna isključenost i dalje znatno viši od prosjeka EU-a (29,3 % u 2014. u usporedbi s 24,5 %). S visokim rizikom osobito su suočene nezaposlene osobe, neaktivne osobe i samci. Situacija je znatno lošija od prosjeka EU-a kad je riječ o starijim osobama, posebno ženama, ali i kućanstvima s troje ili više djece. Mirovine nisu na primjerenoj razini, što dovodi do visokog rizika od siromaštva i socijalne isključenosti u starosti. Umirovljenički je dohodak uglavnom znatno niži od dohotka prije umirovljenja.

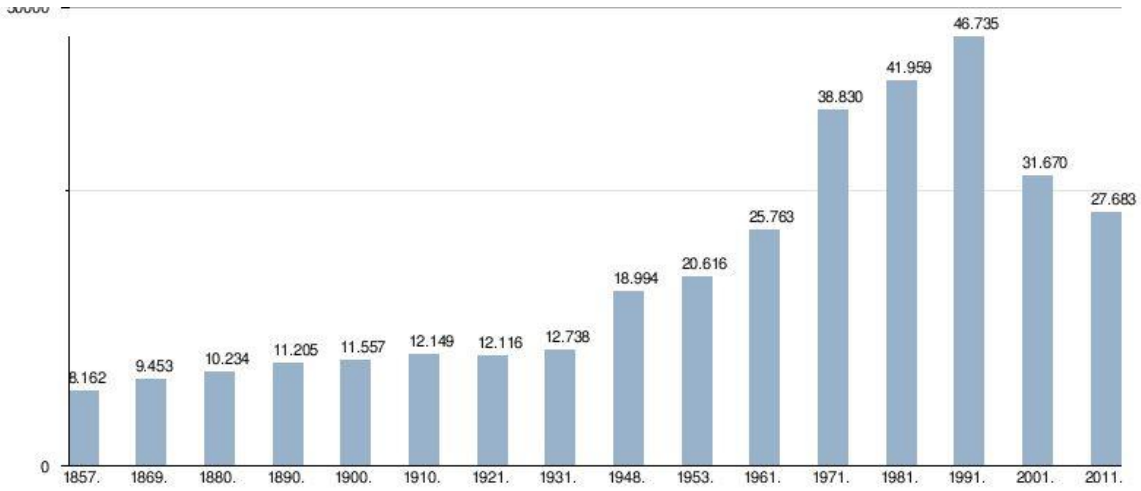
Stopa nezaposlenosti i dalje je vrlo visoka, posebno za mlade te za niskokvalificirane radnike. Usklađenija dinamika plaća i fleksibilni ugovori pridonose prilagodbi tržišta rada, no visoka nezaposlenost i niske stope aktivnosti smanjuju potencijal gospodarstva. Visoke stope dugoročne nezaposlenosti još su uvijek dvostruko više od prosjeka EU-a. Iskorištenost rada i dalje je niska zbog učestalog ranog umirovljenja jer financijski poticaji za dulji radni vijek još uvijek nisu dovoljno snažni.

Iz svega navedenih ekonomskih i socijalnih učinaka lako možemo zaključiti da porezne olakšice i oslobođena ipak nisu obećano „med i mlijeko“ i da nisu u dosadašnjoj primjeni izvršile svoj primarni cilj, a to je povećanje kvalitete stanovništva, čime prihvaćamo drugu hipotezu.

Konačno, porezni je sustav vrlo složen i nikako ne bi smio biti predmetom licitiranja i nerealnih obećanja političara uoči izbora. I građani i političari moraju biti svjesni važnosti javnih prihoda i nužnosti njihova postojanja u suvremenom društvu, ali to ne znači da se njima može nenamjenski raspolagati. Prva funkcija poreznog sustava jest punjenje proračuna: socijalna se politika ne smije voditi mjerama porezne politike, već je mnogo učinkovitije provođenje socijalne politike izravnim transferima iz proračuna.

Pogledajmo primjer grada Vukovara

Graf 3. stanovništvo grada Vukovara od 1857.



Izvor: Državni zavod za statistiku

Grad Vukovar, prije Domovinskog rata bio je jedan od najrazvijenijih dijelova ne samo u RH nego i u cijeloj bivšoj državi. Nažalost, prije svega kao posljedica strahovitih ratnih razaranja s izuzetno velikim procijenjenim ratnim štetama u visini od oko 8,2 mlrd kuna, danas je Vukovar po svim ekonomsko- financijskim i drugim relevantnim pokazateljima jedno od najnerazvijenijih područja u državi. Nakon mirne reintegracije krenulo se u obnovu ratom razorenog Vukovara i do sada je uloženo oko 3,2 mlrd kuna u obnovu stambenog fonda, infrastrukture te kulturne baštine. Ovakvim ulaganjima stvoreni su preduvjeti za povratak prognanika i izbjeglica kao i uvjeti za brži razvoj gospodarstva koje nije bilo obuhvaćeno programom obnove. Posebno ističemo da su značajna sredstva uložena u obnovu ratom razorenog Vukovara, što će, uz poticajne mjere ekonomske politike s razine kako države tako i regionalne i lokalne razine, dovesti do ubrzanijeg gospodarskog rasta uz stvaranje novih radnih mjesta, povećanja dohodaka te na taj način stvaranja primjerenijih uvjeta za življenje – što u konaćnici grad heroj i njegovi stanovnici zaslužuju.

Program ukupnog razvoja grada Vukovara predlaže tri ključna cilja:

(1) Razvoj konkurentnoga gospodarstva koje stvara visoku dodanu vrijednost,

(2) Uravnotežen i održiv prostorni razvoj i

(3) Razvoj ljudskih resursa u skladu s potrebama ukupnoga društveno-ekonomskoga razvoja. Za svaki od predloženih ciljeva defi nirani su prioriteti i mjere za njihovo ostvarenje. Budući

da je Program ukupnog razvoja grada Vukovara osnovni razvojni dokument Vukovara, prijeko je potrebno pratiti njegovu provedbu, koja mora uzeti u obzir dinamičnu prirodu samoga dokumenta i uvažavati načela transparentnosti i partnerstva. Specifi čnost je Vukovara, dakle, to što uz sam grad, razvojne projekte, a posebno projekte obnove i razvoja grada, planira i sufi nancira Fond za obnovu i razvoj grada Vukovara. Grad svojim aktivnostima stvara preduvjete za obnovu i razvoj, pri čemu, zbog nedostatnih proračunskih sredstava, za projekte obnove može tražiti da te aktivnosti sufi nancira Fond za obnovu i razvoj grada Vukovara. Fond je dosad pružio potporu značajnim razvojnim aktivnostima Vukovara - poput donošenja prostornih planova i Generalnog urbanističkog plana, izrade digitalnih karata i usklađivanja katastra i gruntovnice, osnivanja Razvojne agencije

Tablica 8. Pokazatelji učinaka u ostvarenju općega strateškoga cilja potpune obnove grada vukovara s preduvjetima za njegov društveno-gospodarski razvoj

Pokazatelji učinaka	2004.	2005.	2006.	2007.	2008.	Promjena 2008./2004.
Broj zaposlenih, stanje 31.03.	6.089	6.490	7.332	7.776	8.437	38,6%
Broj nezaposlenih, stanje na kraju godine	3.453	3.353	3.119	2.996	2.681	-22,4%
Broj završenih učenika osnovne škole (obuhvaćeni i učenici s teškoćama u razvoju)	289	278	289	200	242	-16,3%
Broj upisanih učenika u srednje škole (obuhvaćeni i učenici s teškoćama u razvoju)	2.104	2.090	2.063	1.941	1.821	-13,5%
Broj upisanih studenata na stručni i sveučilišni studij	748	763	741	692	658	-12,0%
Broj diplomiranih studenata na stručnom i sveučilišnom studiju	70	80	102	154	139	98,6%
Broj sudionika u kulturnim i sportskim programima	nema podataka	nema podataka	nema podataka	nema podataka	nema podataka	nema podataka
Broj izgrađenih stanova	758	373	100	386	87	1.704*

Izvor: Hrvatski zavod za zapošljavanje; Statistička izvješća. Zaposlenost i plaće. Razna godišta. Državni zavod za statistiku; Statistička izvješća. Srednje škole i učenički domovi. Razna godišta. Državni zavod za statistiku; Priopćenje. Osnovne škole. Razna godišta. Državni zavod za statistiku; Statistička izvješća. Studenti u akademskoj godini. Razna godišta. Državni zavod za statistiku; Statistička izvješća. Visoko obrazovanje. Razna godišta. Državni zavod za statistiku; Ministarstvo regionalnog razvoja, šumarstva i vodnog gospodarstva, Uprava za obnovu.

U ovoj tablici vidimo učinke koji su postignuti u ostvarenju općeg strateškog cilja, a to je potpuna obnova grada Vukovara. Smanjenje broja nezaposlenih u promatranome razdoblju ukazuje na pozitivan smjer u ostvarivanju općega strateškoga cilja. Objektivno veliki broj izgrađenih stanova pokazatelj je ukupnoga lokalnoga razvoja. Gotovo udvostručeni broj diplomiranih studenata u četverogodišnjem razdoblju ukazuje na izrazito pozitivno kretanje važnoga pokazatelja koji je istovremeno i nezaobilazan preduvjet društvenoga razvoja u gradu. Aktivno sudjelovanje stanovnika grada Vukovara u programu društvenoga razvoja u okviru projekata iz područja sporta i kulture s mjerljivim rezultatima isto tako pridonosi ostvarivanju općega strateškoga cilja. Konkretan učinak je povećanje broja stanovnika grada

Vukovara koji su aktivno sudjelovali u kulturno-sportskim programima u razdoblju 2004.-2008. Budući da se zasad ti podaci ne prate na razini grada Vukovara, nije moguće utvrditi u kojoj je mjeri postignut taj planirani posebni cilj. Sve su to pokazatelji učinaka koji na najbolji mogući način pridonose ostvarenju općega strateškoga cilja koji obuhvaća potpunu obnovu grada Vukovara s preduvjetima za njegov društveno-gospodarski razvoj. Kao zaključak može se reći da je fi nanciranje dijela navedenih projekata, ne samo opravdalo uložena javna sredstva, već su upravo ti projekti primjer aktivnosti koje je poduzeo Fond za obnovu i razvoj grada Vukovara i koje su pozitivno pridonijele ostvarenju općega strateškoga cilja društveno-gospodarskoga razvoja grada Vukovara.

Realizacija isključivo navedenih projekata ne može pridonijeti stopostotnom ostvarenju općega strateškoga cilja, nego je za njegovu realizaciju potrebno pokrenuti i provesti cijeli niz razvojnih projekata, ostvarenje kojih također mora pratiti sustav pokazatelja uspješnosti. Pokazatelji uspješnosti isto su tako osobito dinamičan sustav koji je potrebno ustrajno nadopunjivati i neprekidno stvarati. U Fondu za obnovu i razvoj grada Vukovara postoji svijest da je, uz praćenje postignutih rezultata i ostvarenih učinaka ostvarivanjem programa i projekata definiranih u razvojnim dokumentima, potrebno provoditi vrednovanje, koje radi objektivnosti i neutralnosti moraju provoditi vanjski stručnjaci, a izvještavanje o provedbi programa i projekata defi niranih u razvojnim dokumentima mora biti ostvareno u skladu s postojećim zakonskim propisima i to najmanje jednom godišnje.

Iako pokazatelji uspješnosti sami po sebi ne mogu riješiti mnogobrojne razvojne probleme s kojima se jedinice lokalne samouprave u Hrvatskoj susreću, njihovo uspostavljanje ima niz prednosti, a najveća je to što mnogo mogu pomoći da svi važni dionici na lokalnome području shvate da trošenje javnih sredstava ima svoje opravdanje tek u postignutim konkretnim rezultatima i u razvojnim učincima za stanovništvo te lokalne sredine.

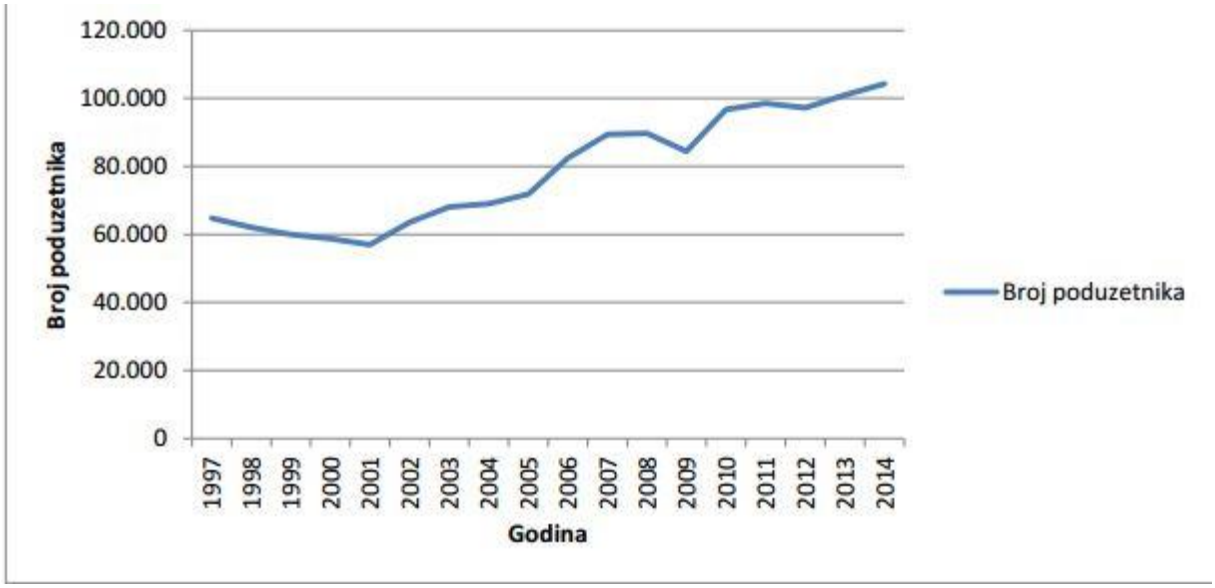
Druga hipoteza je prihvaćena, jer sam istraživanjem kroz ovaj rad, putem različitih pokazatelja zaključila kako su olakšice i oslobođenja često osjetno manje učinkoviti od izravne javne potrošnje i više koriste bogatima. Bogate osobe su u višim poreznim razredima, pa imaju veće koristi od poreznih olakšica i umanjenja. Bogati imaju veće kuće i bolje oblike zdravstvenog osiguranja, pa slijedom toga ostvaruju i veće mogućnosti olakšica i umanjenja. Istovremeno, slabije plaćeni zaposleni obično nemaju dovoljno mogućnosti niti dohotka za korištenje poreznih olakšica i umanjenja, pa se u cjelini njima slabo okoriste. Navedeno možemo vidjeti i putem sljedećih, dolje navedenih učinaka.

Svi se skupa, uključujući i državu moramo potruditi da osiguramo perspektivu i budućnost svima koji žele živjeti u Hrvatskoj, a ne sumnjam da su to i mladi koji zbog bolje budućnosti odlaze u inozemstvo.

4.4. Utjecaj olakšica i oslobođenja na planu poreza na dobit na razvoj poduzetništva

Da li su olakšice i oslobođenja na planu poreza na dobit imale utjecaja na razvoj poduzetništva, najbolje možemo prikazati sljedećim grafikonom.

Graf 4. Kretanje broja poduzetnika u RH



Izvor:www.dzs.hr

U razdoblju kada je stopa poreza na dobit bila 35%, se vidi trend smanjenja, koji nakon 2000.-te godine prelazi u trend rasta. Tada se ukinula zaštitna kamata, koja ja prema mišljenju mnogih bila jedna od najvažnijih olakšica hrvatskog poreznog sustava. 2009. zabilježen je novi pad.

4.5.Demografski učinci olakšica i oslobođenja

Demografska slika Hrvatske u 21. stoljeću očituje se sa nekoliko karakterističnih procesa: neprekidnom prirodnom depopulacijom odnosno većim brojem umrlih nego živorođenih, starenjem stanovništva te disbalansima u dobnoj strukturi stanovništva, kontinuiranim povećanjem očekivanog trajanja života pri rođenju i pozitivnim saldom neto migracija s inozemstvom, koje je ipak od 2009. godine poprimilo negativni predznak.

Prema podacima **Državnog zavoda za statistiku** Republike Hrvatske (DZS) o prirodnom kretanju stanovništva u 2015. godini, u Hrvatskoj su i prošle godine **nastavljeni negativni trendovi**.

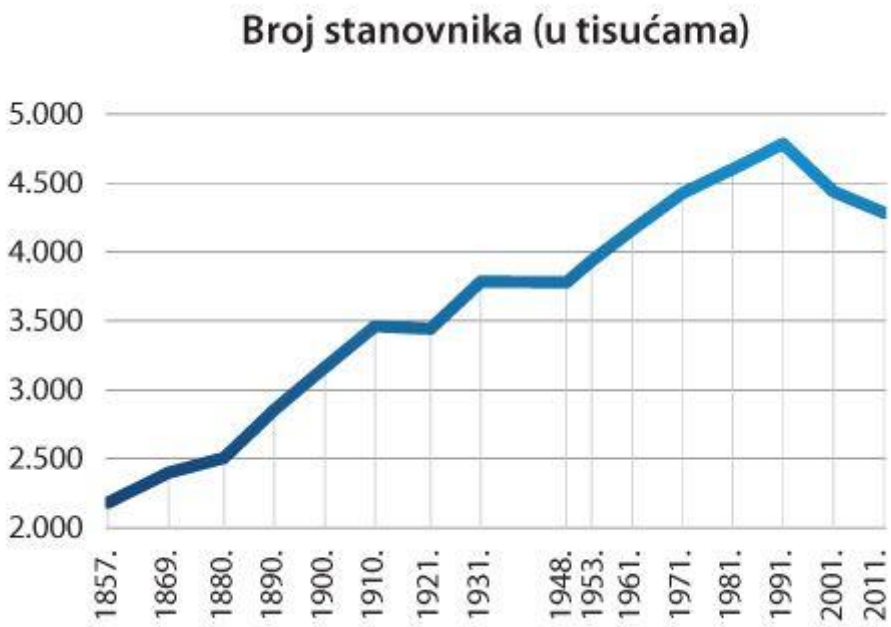
Hrvatska je lani tako imala **4.210.700 stanovnik**a, što je **27.700 stanovnika manje**nego 2014. godine, kada je imala 4.238.400 stanovnika. Zabrinjavajući su podaci o broju živorođene djece. **Rođeno je samo 38.142 djece**, što je 1.424 manje nego 2014. godine. Broj umrlih veći je za 4.812 te je prošle godine iznosio 55.651. **Prirodni prirast** (razlika broja živorođene djece i broja umrlih osoba) pokazuje izrazito negativan trend - nakon 11.273 manje rođenih od umrlih u 2014. godini, prošle godine taj je broj povećan na 17.509.[27]

Promatrajući podatke prema dobi, u Hrvatskoj je, primjerice, lani bilo 202.400 djece do četiri godine starosti, dok je osoba starijih od 75 godina bilo 375.500.

Prvi podaci DZS-a pokazuju da je 2015. godine **sklopljeno 19.567 brakova**, što je 66 više nego 2014. godine, dok je **razvoda bilo 5.725**, odnosno 845 manje nego 2014. godine.

[27] Izvor: Državni zavod za statistiku (7.11.2016.)

Graf 5. Kretanje stanovništva (1857.-2011.)



Izvor:Državni zavod za statistiku (5.11.2016.)

Graf 6. Broj živorođenih i umrlih (1950.-2010.)

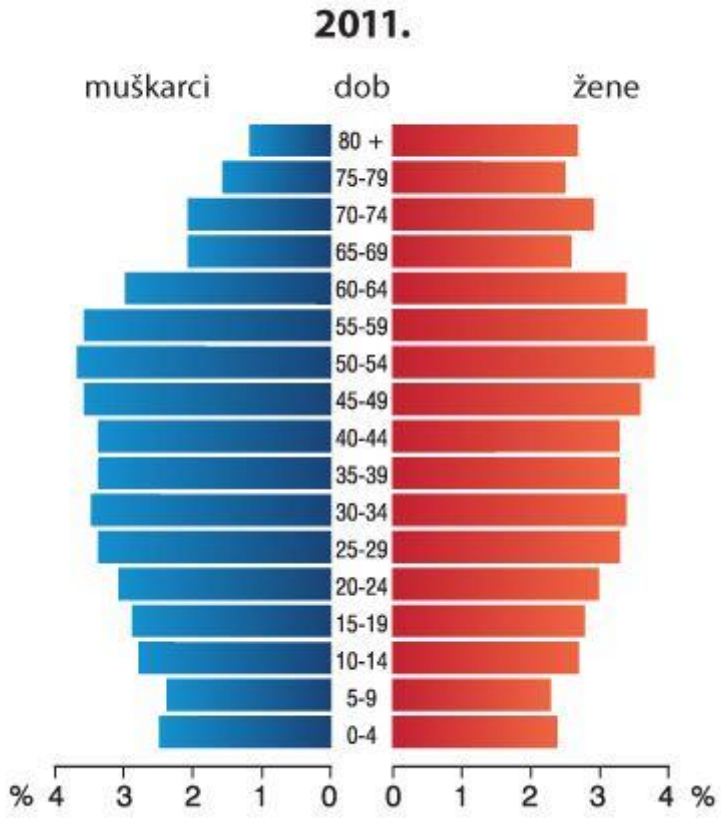


Izvor:Državni zavod za statistiku (5.11.2016.)

U EU-28 se u proteklih pet godina (2008.-2012.) prosječno godišnje rađalo oko pola milijuna djece više nego što je stanovnika umiralo, dakle prirodni prirast bio je pozitivan. Od 28 zemalja EU većina je u promatranom razdoblju, njih 18, imalo pozitivan, a 10 zemalja je zabilježilo negativni prosječni prirodni prirast. Jednostavna analiza pokazuje da je Hrvatska uglavnom pri dnu i na negativnoj strani demografskih brojki. Hrvatska ima negativni prirodni prirast, negativni saldo neto migracija i pad ukupnog broja stanovnika u promatranom razdoblju. Štoviše, spada u grupu od svega pet zemalja u EU koje su u promatranom razdoblju zabilježile i prirodni pad i negativni saldo neto migracija.

Demografsko starenje odnosno promjene u dobnoj strukturi stanovništva, koje se očituju kroz smanjenje broja mladih i rast broja starijih u populaciji, izazivaju zabrinutost, kako na nacionalnoj tako i na regionalnoj i lokalnoj razini.

Graf 7. Dobna struktura RH 2011.



Izvor: Državni zavod za statisitku

Prema jednom od najčešće navođenih pokazatelja starenja, medijalnoj starosti populacije, stanovništvo Hrvatske se ubraja među natprosječno stare populacije. Od promatranih 28 zemalja članica EU, Hrvatska se nalazi na visokom 6. mjestu sa medijalnom starošću od 42,4 godine.

Demografsku sliku Hrvatske u posljednjih 15 godina karakteriziraju: pad ukupnog broja stanovnika, neprekidna prirodna depopulacija odnosno veći broj umrlih nego živorođenih, pojačano starenje stanovništva te disbalansi u dobnoj strukturi stanovništva, kontinuirano povećanje očekivanog trajanja života pri rođenju i pozitivni saldo neto migracija s inozemstvom, koje je ipak od 2009. godine poprimilo negativni predznak. Brzinu i tempo starenja kao i produljenje životnog vijeka u Hrvatskoj oslikava i podatak da se od 2001. do

2014. gotovo udvostručio broj „najstarijih starih“ (80 i više godina), i to s 98.802 na 189.923 stanovnika.

Uspoređujući osnovne demografske pokazatelje sa ostalim zemljama Europske Unije, Hrvatska u periodu 2008. - 2012. ima negativni prirodni priraštaj, negativni saldo neto migracija i pad ukupnog broja stanovnika. Štoviše, spada u grupu od svega pet zemalja u EU koje su u tom periodu zabilježile i prirodni pad i negativni saldo migracija.

Poremećena dobna struktura (uslijed djelovanja dugoročno niskog fertiliteta i iseljavanja populacije u reproduktivnoj dobi) razlog je zašto niti eventualni umjereni porast fertiliteta neće zaustaviti daljnji pad broja stanovnika u Hrvatskoj u narednih nekoliko desetljeća. Prema većini demografskih pokazatelja starenja stanovništvo Hrvatske spada među 10-15 demografski najstarijih nacija na svijetu. Na regionalnoj razini, u tri hrvatske županije već je sada udio starijih (65+) prešao brojku od 20% (Ličko-senjskoj, Karlovačkoj i Šibensko-kninskoj županiji). Najmanji udio starije populacije u ukupnoj imaju Međimurska, Zagrebačka i Splitsko-dalmatinska županija. Najmanji udio djece mlađe od 15 godina u ukupnom stanovništvu imaju Primorskogoranska, Istarska i Karlovačka županija. Razlog za to nalazimo u nižim stopa fertiliteta, ali i natprosječno visokom trajanju života u tim županijama. Najveći udio djece u ukupnoj populaciji imaju Brodsko-Posavska i Vukovarsko-srijemska što je rezultat viših stopa fertiliteta i nižeg očekivanog trajanja života u njima. Indeks starenja, odnosno omjer starijih (65+) i mladih (0-14) jedan je najboljih indikatora starenja jer je najosjetljiviji na razlike ili promjene u dobnoj strukturi neke populacije.

Zajedničko djelovanje niskog fertiliteta, iskrivljene dobne strukture i iseljavanja mladih u reproduktivnoj dobi dovelo je do početka procesa izumiranja mnogih područja Hrvatske.

Iz svega navednoga možemo zaključiti kako demografska slika uvedene olakšice i oslobođenja nisu imale značajnog pozitivnog učinka na demografsku strukturu stanovništva.

ZAKLJUČAK

U svom diplomskom radu istražila sam učinke olakšica i oslobođenjaa na planu poreza na dobit. Kao ciljeve sam postavila istražiti potiču li navedene porezne olakšice i oslobođenja gospodarsku učinkovitost, u kojoj mjeri porezni izdaci utječu na stanovništvo tako da se oni ponašaju na određeni način.

Nakon uvodnog dijela, definiranja problema, ciljeva i hipoteza, u drugom dijelu sam pojasnila opći značaj olakšica i oslobođenja na planu poreza na dobit. U trećem dijelu sam definirala olakšice i oslobođenja na planu poreza na dobit, a u četvrtom dijelu sam analizirala njihove fiskalne, ekonomske, socijalne i demografske učinke,

Primarni cilj bio je stražiti kakav su utjecaj navedene porezne olakšice imale na ekonomskom, strukturnom, demografskom i poduzetničkom planu, te da li bi za gospodarstvo učinkovitije bilo da se ciljevi koji su određeni postižu izravnim proračunskim financiranjem.

Također sam postavila pitanje jesu li eventualne koristi koje su proizašle iz uvođenja ovakvih olašica i oslobođenja nadmašile proračunske gubitke, te pokušati dati odgovor da li ih je potrebno u potpunosti ukinuti ili zamijeniti.

Porezni su izdaci (porezna izuzeća, olakšice, odbici, oslobođenja i umanjenja osnovice ili obveze plaćanja), brojni i predstavljaju izgubljene prihode proračuna zbog povlaštenog statusa pojedinih poreznih obveznika i gospodarskih djelatnosti. Njima država pokušava postići različite gospodarske i socijalne učinke, no oni istodobno narušavaju osnovna porezna načela (jednakost, pravednost, izdašnost, učinkovitost, stabilnost i efikasnost). Porezni izdaci nisu podložni istom sustavu kontrole kao i drugi javni rashodi, pa se najčešće uvode bez analize troškova i koristi

U svom radu sam postavila dvije hipoteze.

Prva hipoteza je da olakšice i oslobođenja na planu poreza na dobit imaju značajan negativan fiskalni učinak na proračun.

Prva hipoteza je prihvaćena. Evidentiranjem različitih podataka iz državnog proračuna od udjelu prihoda od poreza na dobit, te olakšica i oslobođenja na planu poreza na dobit, u ukupnim poreznim prihodima možemo zaključiti kako oni značajno negativno utječu na

punjenje proračuna. Iako ne čine najveći dio ukupnih prihoda proračuna, olakšice i oslobođenja ipak imaju značajan negativan fiskalni učinak na proračun.

Druga hipoteza je glasila da olakšice i oslobođenja na planu poreza na dobit imaju negativan nefiskalni učinak na gospodarski rast i razvoj i manje su učinkoviti od izravne javne potrošnje.

Druga hipoteza je prihvaćena, jer sam istraživanjem kroz ovaj rad, putem različitih pokazatelja zaključila kako su olakšice i oslobođenja često osjetno manje učinkoviti od izravne javne potrošnje i više koriste bogatima. Bogate osobe su u višim poreznim razredima, pa imaju veće koristi od poreznih olakšica i umanjenja. Bogati imaju veće kuće i bolje oblike zdravstvenog osiguranja, pa slijedom toga ostvaruju i veće mogućnosti olakšica i umanjenja. Istovremeno, slabije plaćeni zaposleni obično nemaju dovoljno mogućnosti niti dohotka za korištenje poreznih olakšica i umanjenja, pa se u cjelini njima slabo okoriste.

Uvođenje i širenje olakšica i oslobođenja na planu poreza na dobit narušava neka od načela oporezivanja, prije svega jednakost, pravednost, jednostavnost i provedivost. Mnogi od njih su zapravo prikriveni socijalni ili slični programi, ali ih je za razliku od subvencija mnogo teže pratiti, kao i nadzirati njihov opseg, kretanje i strukturu, jer se ne javljaju kao tradicionalne stavke na rashodnoj strani proračuna (poput subvencija). Otežavaju prikupljanje potrebnih javnih sredstava, snažniji gospodarski rast i razvoj, i uglavnom su manje učinkoviti od izravne javne potrošnje. Više koriste bogatima, jer slabije plaćeni zaposleni obično nemaju dovoljno mogućnosti niti dovoljne iznose dohotka kako bi koristili porezne olakšice i umanjenja. Iako ponekad postoji i korist od određenih poreznih umanjenja i olakšica, sa stanovišta učinkovitosti i pravednosti mnogi od njih se teško mogu opravdati.

LITERATURA

1. Blažić, H. (2006.): Usporedni porezni sustavi - oporezivanje dohotka i dobiti, Ekonomski fakultet u Rijeci
2. Bratić, V. (2012.) : Skrivena javna porošnja, str.(151.-161.)
3. Brankić, V. & Habek, M., (2012), RRif-ov računski plan za poduzetnike. RRiF plus, Zagreb
4. Državni zavod za statistiku: http://www.dzs.hr/Hrv_Eng/Projections/projekcije_stanovnistva_2010-2061.pdf
5. INSTITUT ZA JAVNE FINANCIJE: *Financijska praksa*, 1997, 20 (4), 583-585
6. Jelčić, B., Lončarić - Horvat, J., Šimović, J., Arbutina, H., Mijatović, N. (Narodne novine, Zagreb, 2008.): Financijsko pravo i financijska znanost
7. Jurlina Alibegović d.(2010.):Pokazatelji uspješnosti i upravljanje lokalnim razvojem: primjer fonda za obnovu i razvoj grada Vukovara
8. Kesner, M. (1999.): Porezna politika i gospodarski rast
9. Kesner-škreb M., Kuliš D. (2010.): Porezni vodič za građane, Institut za javne financije, Zagreb
10. MINISTARSTVO FINANCIJA: Porezna uprava (http://www.porezna-uprava.hr/)
11. Narodne novine, br.29/02, 63/05 i 53/12
12. Nikolić N. (1999): Počela javnog financiranja, EFST, Split
13. Porezna Harmonizacija, raspoloživo na: http://www.ijf.hr/pojmovnik/harmonizacija.htm
14. Porezni vjesnik- Porez na dobit (2001), Zagreb
15. Santini G. (2009): Porezna reforma i hrvatska kriza, RIFIN, Zagreb
16. Šimović, H. (2010): Utjecaj izdataka u oporezivanju dohotka na horizontalnu pravednost, str 20-32
17. Šimurina, N (2010): Specifičnosti sustava oporezivanja dobiti poduzeća u Republici Hrvatskoj i njihov utjecaj na poreznu konkurentnost, str.10-15
18. Švaljek, S(2006.): EFEKTIVNO POREZNO OPTEREĆENJE TRGOVAČKIH DRUŠTAVA U REPUBLICI HRVATSKOJ, str. 30-40
19. Šimović, J., Arbutina, H., Mijatović, N., Rogić Lugarić, T., Cindori, S. (Narodne novine, Zagreb 2010.): Hrvatski fiskalni sustav,

20. Taxation trends in the European Union, 2015., raspoloživo na: http://ec.europa.eu/taxation_customs/resources/documents/taxation/gen_info/economic_analysis/tax_structures/2015/report.pdf
21. Zakon o porezu na dobit, raspoloživo na: http://www.zakon.hr/z/99/Zakon-o-porezu-nadobit , [30.10.2016.]

POPIS TABLICA I GRAFOVA

Tablica 1: Stope poreza na dobit u zemljama članicama Europske Unije 2015.

Tablica 2. Primjer smanjenja porezne osnovice

Tablica 3. Reinvestiranje dobiti

Tablica 4. Prihodi od poreza na dobit 2015.godina

Tablica 5. Udio prihoda od poreza na dobit u ukupnim poreznim prihodima

Tablica 6. Porezne olakšice, oslobođenja i poticaji u sustavu oporezivanja dobiti , 2004.- 2008. godine (mil. kn)

Tablica 7. Gubici državnih prihoda zbog izdataka u oporezivanju dobiti, 2004.-2009. (mil. kn)

Tablica 8. Pokazatelji učinaka u ostvarenju općega strateškoga cilja potpune obnove grada vukovara s preduvjetima za njegov društveno-gospodarski razvoj

Graf 1. Kretanje prosječne stope poreza na dobit u EU

Graf 2. Kretanje prihoda od poreza na dobit i ukupnih poreznih prihoda u razdoblju od 2009.-2015

Graf 3. Stanovništvo grada Vukovara od 1857.

Graf 4. Kretanje broja poduzetnika u RH

Graf 5. Kretanje stanovništva (1857.-2011.)

Graf 6. Broj živorođenih i umrlih (1950.-2010.)

Graf 7. Dobna struktura RH 2011.