

## POREZ NA DOBIT

mr. sc. Marina KESNER-ŠKREB  
Institut za javne financije, Zagreb

Pojmovnik\*  
UDK 336.21  
JEL H21, H24

Porez na dobit jest porez što ga trgovačka društva plaćaju na ostvarenu dobit, tj. na razliku prihoda i rashoda. Taj se porez u drugim zemljama obično naziva porezom na dohodak trgovačkih društava (*corporate/corporation income tax*), tj. pravnih osoba, za razliku od poreza na dohodak koji plaćaju fizičke osobe (*individual/personal income tax*). Hrvatska poreznopravna terminologija ne poznaje sintagmu *porez na dohodak* trgovačkog društva, nego se koristi izrazom *porez na dobit* (*profit tax*). Pojam *porez na trgovačka društva* (*corporation tax*) označava, osobito u Velikoj Britaniji, porez na dohodak trgovačkih društava, tj. porez na dobit.

Četiri su temeljna elementa koji određuju karakter svakog poreza na dobit: porezna osnovica, porezni obveznik, porezna stopa i porezne olakšice. Navest ćemo te elemente hrvatskog poreza na dobit.

*Poreznu osnovicu* čini iskazana dobit u obračunskom razdoblju. Prema hrvatskom Zakonu o porezu na dobit (NN 127/00 i 163/03), 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 ino-

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

U hrvatskom sustavu poreza na dobit postoje mnoge *porezne olakšice*:

- za porezne obveznike koji obavljaju djelatnost na područjima posebne

---

\* Primljeno (*Received*): 26.11.2004.

Prihvaćeno (*Accepted*): 8.12.2004.

- državne skrbi i na području grada Vukovara
- za korisnike slobodnih zona
  - za poticanje ulaganja i poticaje za pošljavanja
  - za profesionalnu rehabilitaciju i za pošljavanje osoba s invaliditetom
  - za istraživanja, razvoj i školovanje te za stručno usavršavanje zaposlenika.

Nekoliko je pojmova koji su usko povezani s porezom na dobit, a kako su u nas malo poznati, čini se korisnim dodatno ih objasniti. To su, posebno, pojmovi 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*).

Postoje znatna razmimoilaženja u stajalištima o tome što je *dvostruko oporezivanje* (*double taxation*), ali nedvojbeno je da do te pojave dolazi ako je na isto dobro više od jedanput naplaćen porez<sup>1</sup>. Primjerice, u sustavu poreza na dobit dvostruko oporezivanje nastaje ako je propisano da trgovačko društvo treba platiti porez na svoju dobit, a njegovi dioničari pojedinačno trebaju platiti porez na dividende isplaćene iz već oporezovane dobiti. Dvostruko oporezivanje može se izbjeći ili ublažiti odobravanjem olakšice za trgovačko društvo kada ono raspodjeljuje svoju dobit na koju je već plaćen porez na razini trgovačkog društva i za koju će još porez platiti dioničari, ili odobravanjem olakšice dioničarima putem imputacijskog odbitka plaćenog poreza ili odbitka za pret-

hodne poreze koje je već platilo trgovačko društvo.

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

Radi sprečavanja dvostrukog oporezivanja, može se primijeniti i *sustav odvojenih poreznih stopa* (*split-rate system*), prema kojemu se različite stope poreza na dobit trgovačkih društava naplaćuju na zadržanu i na raspodijeljenu dobit bez primje-

---

<sup>1</sup> Međunarodno dvostruko oporezivanje nastaje kada su usporedivi porezi propisani u dvije ili više država za istog poreznog obveznika i u vezi s istim dohotkom ili kapitalom, npr. ako je dohodak oporeziv u zemlji izvora i u zemlji rezidentnosti primatelja tog dohotka.

ne sustava imputacije. Povlastica se odobrava u obliku nižih poreznih stopa za raspodijeljenu dobit, a razlog je tome činjenica da će raspodijeljena dobit biti podvrgnuta dodatnom oporezivanju na strani dioničara. Svrha sustava odvojenih poreznih stopa jest smanjivanje dvostrukog oporezivanja dividendi.

*Transferna cijena (transfer pricing)* jest cijena koju trgovačko društvo naplaćuje za dobra, usluge ili nematerijalnu imovinu društvu kćeri ili drugom povezanom društvu. Budući da te cijene nisu ugovorene na slobodnom, otvorenom tržištu, one mogu odstupati od cijena što ih ugovore nepovezani trgovinski partneri u usporedivoj transakciji u jednakim okolnostima. Ako su dobra, usluge ili nematerijalna imovina u transakciji između povezanih strana precijenjeni, prodavatelj je dobitak povećan, a kupčev smanjen. Obrnuto, ako su dobra, usluge ili nematerijalna imovina podcijenjeni, kupčev je dobitak povećan, a prodavatelj smanjen. Zloupotreba transferne politike cijena postoji ako su dobit i rashodi neprilično alocirani radi smanjenja oporezive dobiti. Manipuliranje transfernim cijenama, npr. praksa "parkiranja dobiti", tj. osiguranje da se dobit oporezuje u jurisdikciji sa što je moguće nižim poreznim stopama, čemu pribjegavaju multinacionalni poduzetnici, privukla je pozornost poreznih vlasti diljem svijeta. U mnogim slučajevima porezne vlasti nastoje prilagoditi cijene postignute u tim transakcijama s cijenama u nepristranim transakcijama. Međutim, to nije uvijek lako utvrditi jer često ne postoji usporediva transakcija na otvorenom tržištu. U takvim okolnostima porezne vlasti nastoje utvrditi cijenu u nepristranoj transakciji primjenom različitih metoda. U tom se smislu često uvodi i načelo nepristrane transakcije ili "načelo nadohvat ruke" (*arm's length*

*principle*). 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.

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.

LITERATURA

**Arbutina, H. i Ott K., 1999.** *Porezni leksikon s višejezičnim rječnikom*. Zagreb: Institut za javne financije.

**Jurković, P. [et al.], 1991.** *Masmedi-jin poslovni rječnik*. Zagreb: Masmedia.

**Kesner-Škreb, M. i Kuliš, D., 2004.** *Porezni vodič za građane* [online]. Zagreb: Institut za javne financije. Dostupno

na: [[http://www.ijf.hr/porezni\\_vodic/3-04/5dobit.pdf](http://www.ijf.hr/porezni_vodic/3-04/5dobit.pdf)].

**Messere, K., 1993.** *Tax Policy in OECD Countries*. Amsterdam: IBFD Publications BV.

**Stiglitz, E. J., 1986.** *Economics of the Public Sector*. New York: W. W. Norton & Company.