



## I. Porezni obveznik

### Ustanova koja obavlja djelatnost pružanja usluga smještaja i skrbi za starije i nemoćne osobe kao obveznik poreza na dobit



Samo pod određenim uvjetima, državne ustanove, ustanove jedinica područne (regionalne) samouprave i ustanove jedinica lokalne samouprave nisu obveznici plaćanja poreza na dobit

Sukladno članku 2. stavku 1. Zakona o porezu na dobit (Narodne novine broj 177/04, 90/05, 57/06, 146/08 i 80/10) porezni obveznik je trgovačko društvo i druga pravna i fizička osoba rezident Republike Hrvatske koja gospodarsku djelatnost obavlja samostalno, trajno i radi ostvarivanja dobiti, dohotka ili prihoda ili drugih gospodarskih procjenjivih koristi.

Nadalje, prema članku 2. stavcima 6. i 7. Zakona o porezu na dobit, državne ustanove, ustanove jedinica područne (regionalne) samouprave, ustanove jedinica lokalne samouprave, državni zavodi, vjerske zajednice, političke stranke, sindikati, komore, udruge, umjetničke udruge, dobrovoljna vatrogasna društva, zajednice tehničke kulture, turističke zajednice, sportski klubovi, sportska društva i savezi, zaklade i fundacije nisu obveznici poreza na dobit. Iznimno ako osobe iz stavka 6. toga članka obavljaju gospodarsvenu djelatnost, a neoporezivanje te djelatnosti bi dovelo do stjecanja neopravdanih povlastica na tržištu, Porezna uprava će na vlastitu inicijativu ili na prijedlog drugih poreznih obveznika ili druge zainteresirane osobe, rješenjem utvrditi da su navedene osobe obveznici poreza na dobit za tu djelatnost.

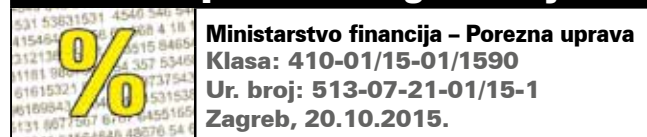
Sukladno članku 6. Pravilnika o porezu na dobit (Narodne novine broj 95/05, 133/07, 156/08, 146/09 i 123/10) ako osobe iz članka 2. stavka 5. i 6. Zakona o porezu na dobit obavljaju gospodarsvenu djelatnost, a neoporezivanje te djelatnosti dovelo bi do stjecanja neopravdanih povlastica na tržištu, Porezna uprava na vlastitu će inicijativu ili na prijedlog drugih osoba ili na prijedlog samih navedenih osoba rješenjem utvrditi da su navedene osobe obveznici poreza na dobit za tu djelatnost. Rješenje o statusu poreznog obveznika iz stavka 1. toga članka donosi nadležna ispostava Porezne uprave prema sjedištu pravne osobe. U procjeni gospodarsvene djelatnosti treba utvrditi obavlja li se gospodarsvena djelatnost samostalno, trajno i radi ostvarivanja dobiti ili drugih gospodarsveno procjenjivih koristi. Ako pravna osoba u svojim aktima o osnivanju nema cilj ostvarivanje dobiti nego samo prihoda radi financiranja svoje djelatnosti, a prihode stječe razmjernom dobara i usluga na tržištu, smatra se da obavlja djelatnost na način i uz uvjete po kojima tu djelatnost obavljaju i poduzetnici koji su osnovani radi stjecanja dobiti.

Slijedom navedenog, u načelu, ustrojstveni oblik pravne osobe nije od presudnoga značaja za utvrđivanja obveze plaćanja poreza na dobit. Za porezne svrhe je bitno da li određena pravna osoba obavlja gospodarsvenu djelatnost samostalno, trajno i radi ostvarivanja dobiti ili drugih gospodarsveno procjenjivih koristi, odnosno da li prihode stječe razmjernom dobara ili usluga na tržištu, neovisno o tome što je utvrđeno aktima o osnivanju određene pravne osobe, ili je zbog obavljanja određene djelatnosti posebnim propisima utvrđen i obvezni ustrojstveni oblik.

U konkretnom slučaju, razvidno je, kako je navedena ustanova obveznik plaćanja poreza na dobit sukladno članku 2. stavku 1. Zakona o porezu na dobit i to od samog početka obavljanja djelatnosti, te se na

istu ne mogu primijeniti odredbe članka 2. stavka 6. Zakona o porezu na dobit. Naime, sukladno naprijed navedenim odredbama samo pod određenim uvjetima, državne ustanove, ustanove jedinica područne (regionalne) samouprave i ustanove jedinica lokalne samouprave nisu obveznici plaćanja poreza na dobit.

### Uputa o plaćanju poreza na dobit kod neprofitnih organizacija



Zbog potrebe pravilnog i jedinstvenog postupanja službenika Porezne uprave prilikom utvrđivanja poreznih obveza neprofitnih pravnih osoba kojima osnivač nije Republika Hrvatska, jedinica područne (regionalne) samouprave ili jedinica lokalne samouprave, u nastavku dajemo sljedeću uputu.

Imajući u vidu da su brojne neprofitne organizacije, posebice udruge koje djeluju i više godina, prijavile ili će prijaviti povremeno ili trajno obavljanje određene gospodarske djelatnosti, što istovremeno ne podrazumijeva i obvezu plaćanja poreza na dobit prije nego što se utvrdi dovodi li neoporezivanje do stjecanja neopravdanih povlastica na tržištu, prilikom utvrđivanja poreznih obveza neprofitnih organizacija (pravnih osoba kojima osnivač nije Republika Hrvatska, jedinica područne (regionalne) samouprave ili jedinica lokalne samouprave) potrebno je, pored poreznih propisa, obratiti posebnu pozornost na posebne propise u skladu s kojima su te osobe osnovane te uzeti u obzir njegova osnivanja.

Sukladno članku 2. stavku 1. Zakona o porezu na dobit (Narodne novine, broj 177/04, 90/05, 57/06, 146/08, 80/10, 22/12, 148/13 i 143/14; dalje u tekstu: Zakon) porezni obveznik je trgovačko društvo i druga pravna i fizička osoba rezident Republike Hrvatske koja gospodarsku djelatnost obavlja samostalno, trajno i radi ostvarivanja dobiti, dohotka ili prihoda ili drugih gospodarskih procjenjivih koristi.

Člankom 2. stavkom 5. Zakona, propisano je kako tijela državne uprave, tijela područne (regionalne) samouprave, tijela lokalne samouprave i Hrvatska narodna banka nisu obveznici poreza na dobit, osim ako im Zakonom nije drukčije određeno. Prema stavku 6. istog članka Zakona, državne ustanove, ustanove jedinica područne (regionalne) samouprave, ustanove lokalne samouprave, državni zavodi, vjerske zajednice, političke stranke, sindikati, komore, udruge, umjetničke udruge, dobrovoljna vatrogasna društva, zajednice tehničke kulture, turističke zajednice, sportski klubovi, sportska društva i savezi, zaklade i fundacije nisu obveznici poreza na dobit.

Međutim, člankom 2. stavkom 7. Zakona propisano je da su osobe navedene u stavku 5. i stavku 6. toga članka Zakona, a koje u skladu s posebnim propisima obavljaju određenu gospodarsku djelatnost čije bi neoporezivanje dovelo do stjecanja neopravdanih povlastica na tržištu, dužne u roku od osam dana od početka obavljanja te djelatnosti upisati se u registar poreznih obveznika koji vodi Porezna uprava radi utvrđivanja obveza poreza na dobit po osnovi obavljanja određene gospodarske djelatnosti. Ako se ne upišu u navedeni registar, Porezna uprava će na vlastitu inicijativu ili na prijedlog drugih poreznih obveznika ili druge zainteresirane osobe, rješenjem utvrditi da su te osobe obveznici poreza na dobit za tu djelatnost.

Sukladno članku 6. Pravilnika o porezu na dobit (Narodne novine, broj 95/05, 133/07, 156/08, 146/09, 123/10, 137/11, 61/12, 146/12, 160/13, 12/14, 157/14; dalje u tekstu: Pravilnik), u postupku utvrđivanja obavljanja gospodarske djelatnosti osoba iz članka 2. stavka 5. Zakona, a čije bi neoporezivanje dovelo do stjecanja neopravdanih povlastica na tržištu potrebno je utvrditi obavlja li se ta djelatnost samostalno, trajno i radi ostvarivanja dobiti ili drugih gospodarsveno procjenjivih koristi.

Neovisno o tome ima li određena osoba u svojim aktima o osnivanju za cilj ostvarivanje dobiti ili samo prihoda radi financiranja svoje djelatnosti, a prihode stječe razmjenu dobara i usluga na tržištu, smatra se da ona obavlja djelatnost na način i uvjete po kojima tu djelatnost obavljaju i poduzetnici koji su osnovani radi stjecanja dobiti. Ako osobe iz članka 2. stavka 5. i 6. Zakona ne prijave početak obavljanja gospodarske djelatnosti, nadležna ispostava Porezne uprave rješenjem će, sukladno članku 2. stavak 7. Zakona, utvrditi obvezu plaćanja poreza na dobit za tu djelatnost u slučajevima kada prema stavku 1. članka 6. Pravilnika utvrdi da bi neoporezivanje te djelatnosti dovelo do stjecanja neopravdanih povlastica na tržištu.

Prema članku 25. stavku 7. Zakona o udrugama (Narodne novine, broj 74/14), rješenje o upisu udruge koja je u statutu propisala obavljanje gospodarske djelatnosti nadležni ured dužan je odmah po upisu u registar udruga dostaviti Ministarstvu financija – Poreznoj upravi.

Naprijed navedene odredbe su izmijenjene posljednjim izmjenama i dopunama Zakona i Pravilnika, no izmjene nisu donijele normativnu promjenu već samo promjene poreznog postupka neizdavanja rješenja o upisu u sustav poreza na dobit, osim u iznimnim slučajevima.

Zakon temeljito propisuje da osobe navedene u članku 2. stavku 6. Zakona nisu obveznici plaćanja poreza na dobit. Dakle, Zakon pretpostavlja da te osobe stječu određene prihode koji nisu oporezivi, sve do trenutka kada se utvrdi moguće narušavanje tržišne utakmice. Poseban porezni tretman navedenih osoba proizlazi iz njihovih općekorisnih aktivnosti i koje su od interesa za Republiku Hrvatsku stoga što svojim aktivnostima nadopunjuju, odnosno poboljšavaju aktivnosti iz nadležnosti državne uprave, a na određene pravne osobe su i prenesene javne ovlasti.

Prema članku 39. Općeg poreznog zakona (Narodne novine broj 147/08, 18/11, 78/12, 136/12, 73/13 i 26/15; dalje u tekstu: OPZ) poduzetnik u smislu tog Zakona jest svaka fizička ili pravna osoba, udružene osobe ili imovinska masa bez pravne osobnosti koja gospodarsku djelatnost obavlja samostalno, trajno i radi ostvarivanja prihoda, dohotka, dobiti ili drugih gospodarski procjenjivih koristi. Gospodarskom djelatnošću u smislu stavka 1. toga članka OPZ-a smatra se razmjena dobara i usluga na tržištu radi ostvarivanja prihoda, dohotka, dobiti ili drugih gospodarski procjenjivih koristi.

Međutim, obzirom na zakonsku regulativu načelno neprofitnih organizacija, posebice uzimajući u obzir Zakon o udrugama, neprofitne organizacije mogu obavljati i gospodarske djelatnosti, a pri tome je za porezne svrhe bitno utvrditi koliko te djelatnosti koje obavljaju temeljno neprofitne pravne osobe mogu narušiti tržišnu utakmicu. Polazno, odnosno temeljno neprofitne organizacije tržišnu utakmicu mogu narušavati aktivnostima koje se ne mogu smatrati aktivnostima od interesa za opće dobro ili aktivnostima u sklopu javnih ovlasti, dakle, obavljanjem određenih djelatnosti na način kako ih obavljaju poduzetnici koji su obveznici poreza na dobit ili dohodak.

U smislu Zakona i sukladno Zakonu o udrugama, aktivnostima od interesa za opće dobro smatraju se osobito aktivnosti koje pridonose zaštiti i promicanju ljudskih prava, zaštiti i promicanju prava nacionalnih manjina, zaštiti i promicanju prava osoba s invaliditetom i djece s teškoćama u razvoju, starijih i nemoćnih, jednakosti i ravnopravnosti te mirotvorstvu i borbi protiv nasilja i diskriminacije, promicanju vrijednosti Domovinskog rata, zaštiti, brizi i izobrazbi djece i mladih te njihovu aktivnom sudjelovanju u društvu, prevenciji i borbi protiv svih oblika ovisnosti, razvoju demokratske političke kulture, zaštiti i promicanju prava manjinskih društvenih skupina, promicanju i razvoju volonterstva, socijalnim uslugama i humanitarnoj djelatnosti, poticanju i razvoju socijalnog poduzetništva, zaštiti prava potrošača, zaštiti okoliša i prirode i zaštiti i očuvanju kulturnih dobara, održivom razvoju, razvoju lokalne zajednice, međunarodnoj razvojnoj suradnji, zaštiti zdravlja, razvoju i promicanju znanosti, obrazovanja, cjeloživotnog učenja, kulture i umjetnosti, tehničke i informatičke kulture, sporta, dobrovoljnog vatrogastva, traganja i spašavanja te drugim aktivnostima koje se po svojoj prirodi,

odnosno po posebnim propisima o financiranju javnih potreba u određenom području mogu smatrati djelovanjem od interesa za opće dobro.

Sve naprijed navedene aktivnosti načelno provode osobe navedene u članku 2. stavku 6. Zakona, a obavljaju ih sukladno posebnim propisima i to:

- vjerske zajednice prema Zakonu o pravnom položaju vjerskih zajednica (Narodne novine, broj 83/02 i 73/13),
- političke stranke prema Zakonu o političkim strankama (Narodne novine, broj 76/93, 111/96, 164/98, 36/01, 28/06),
- udruge prema Zakonu o udrugama,
- sindikati prema Zakonu o radu (Narodne novine, broj 93/14) i konvencijama međunarodnih organizacija rada,
- komore prema posebnom propisu ovisno o javnim ovlastima i o djelatnostima komore,
- umjetničke udruge prema Zakonu o pravima samostalnih umjetnika i poticanju kulturno umjetničkog stvaralaštva (Narodne novine, broj 43/96 i 44/96),
- dobrovoljna vatrogasna društva prema Zakonu o vatrogastvu (Narodne novine, broj 106/99, 117/01, 117/01, 36/02, 96/03, 139/04, 174/04, 38/09 i 80/10),
- zajednice tehničke kulture prema Zakonu o tehničkoj kulturi (Narodne novine, broj 76/93, 11/99 i 38/09),
- turističke zajednice prema Zakonu o turističkim zajednicama i promicanju hrvatskog turizma (Narodne novine, broj 76/93, 11/99 i 38/09),
- sportski klubovi, sportska društva i savezi prema Zakonu o sportu (Narodne novine, broj 71/06, 150/08, 124/10, 124/11, 86/12 i 94/13),
- zaklade i fundacije prema Zakonu o zakladama i fundacijama (Narodne novine, broj 36/95 i 64/01).

Naprijed navedene osobe nisu obveznici poreza na dobit stoga što se temeljno ne osnivaju radi trajnog i samostalnog obavljanja određene gospodarske djelatnosti s ciljem ostvarivanja dobiti, dohotka ili drugih gospodarski procjenjivih koristi već zbog provođenja aktivnosti od interesa za opće dobro ili zbog obavljanja određenih javnih ovlasti. Međutim, ukoliko naprijed navedene osobe zadovoljavaju možebitne uvjete propisane posebnim propisima, mogu obavljati djelatnost koja se smatra gospodarskom djelatnošću.

Uzimajući u obzir da se gospodarskom djelatnošću smatra razmjena dobara i usluga na tržištu radi ostvarivanja prihoda, dohotka, dobiti ili drugih gospodarski procjenjivih koristi, osobe navedene u članku 2. stavku 5. i stavku 6. Zakona koje u skladu s posebnim propisima obavljaju određenu gospodarsku djelatnost, dužne su u roku od osam dana od dana početka obavljanja te djelatnosti upisati se u registar poreznih obveznika koji vodi Porezna uprava radi utvrđivanja obveza poreza na dobit po osnovi obavljanja određene gospodarske djelatnosti, a čije bi neoporezivanje dovelo do stjecanja neopravdanih povlastica na tržištu i to neovisno o tome ima li određena osoba u svojim aktima o osnivanju za cilj ostvarivanje dobiti ili samo prihoda radi financiranja svoje djelatnosti, a prihode stječe razmjenu dobara i usluga na tržištu (smatra se da ona obavlja djelatnost na način i uz uvjete po kojima tu djelatnost obavljaju i poduzetnici koji su osnovani radi stjecanja dobiti, te je dužna prijaviti početak obavljanja registrirane gospodarske djelatnosti). Ako neprofitna organizacija ne prijavi početak obavljanja gospodarske djelatnosti (ne upiše se u registar poreznih obveznika), nadležna ispostava Porezne uprave rješenjem će utvrditi obvezu plaćanja poreza na dobit za tu djelatnost u slučajevima kada utvrdi da bi neoporezivanje te djelatnosti dovelo do stjecanja neopravdanih posljedica na tržištu.

U postupku utvrđivanja obavljanja gospodarske djelatnosti, za porezne svrhe potrebno je utvrditi:

- dovodi li neoporezivanje do stjecanja neopravdanih povlastica na tržištu,
- obavlja li se ta djelatnost samostalno,



- obavlja li se ta djelatnost trajno i
- obavlja li se ta djelatnost radi ostvarivanja dobiti ili drugih gospodarstveno procjenjivih koristi.

Dakle, obveza poreza na dobit po osnovi obavljanja određene gospodarske djelatnosti, u većini slučajeva se neće moći utvrditi inercijom već je potrebno utvrditi da li se tim aktivnostima odnosno obavljanjem gospodarske djelatnosti stječu neopravdane povlastice na tržištu. U postupku utvrđivanja obveze poreza na dobit osobama koje temeljno nisu obveznici poreza na dobit, potrebno je utvrditi da li iste obavljaju i u kojem opsegu općekorisne aktivnosti zbog kojih temeljno nisu obveznici poreza na dobit, način obavljanja gospodarske djelatnosti, je li ta djelatnost komplementarna temeljnoj neoporezivoj djelatnosti neprofitne pravne osobe i jesu li proizvodi ili usluge koje ta načelno neprofitna pravna osoba na određeni način nudi na tržištu nastali kao učinak odnosno posljedica obavljanja određene neoporezive djelatnosti te pravne osobe. Kada se uzme u obzir sve naprijed navedeno, potrebno je utvrditi da li se neoporezivanjem te djelatnosti stječu neopravdane povlastice na tržištu.

Uzimajući u obzir naprijed navedene zakone kojima se utvrđuje, između ostaloga, potreba za organiziranjem različitih neprofitnih organizacija, potrebno je uzeti u obzir koliko važnu društvenu, socijalnu i humanitarnu funkciju obavljaju organizacije koje brinu o potrebama određenog dijela građana na način da za njihove potrebe troše sredstva organizacije i za čije potrebe državna uprava skrbi na drugi način ili izražava poseban interes te se u tom smislu smatraju posebno zaštićenim osobama. Primjerice, to su organizacije koje obavljaju aktivnosti vezane uz oboljele osobe, osobe s invaliditetom, djecu, sportske aktivnosti djece ili aktivnosti umirovljenika, nezaposlene osobe, beskućnike, žene žrtve nasilja, bivše zatvorenike, liječene ovisnike, djecu i mlade s poremećajima u ponašanju, kada im uz osnovnu socijalnu, humanu, psihološku pomoć ili podršku omogućuju pomoć organiziranje smještaja, prehrane, odjeće i drugih troškova koji su u određenom trenutku potrebni tim osobama ili članovima udruge.

Međutim, razvidno je kako ovakav postupak za Poreznu upravu nije jednostavan obzirom da je potrebno procjenjivati, od slučaja do slučaja, dvije funkcije koje se međusobno mogu preklapati, a to su opće dobro i javni interes u odnosu na gospodarsku korist samo određenih osoba. Navedeno se ne može utvrditi samo na temelju statuta ili drugog relevantnog akta, već je za porezne svrhe potrebno utvrditi sve relevantne činjenice koje mogu imati utjecaja na oporezivanje, uzimajući u obzir OPZ i gospodarsku bit.

Nadalje, u slučaju utvrđivanja porezne obveze neprofitnim pravnim osobama razvidna je potreba za komunikacijom s odgovornim osobama iz te organizacije od koje se očekuje postupanje u dobroj vjeri. Moguće je da će za utvrđivanje poreznih obveza kod nekih neprofitnih osoba biti potrebno izvršiti pregled poslovnih knjiga i dokumentacije ili porezni nadzor. Napominjemo da je posebnu pozornost potrebno obratiti na one neprofitne pravne osobe koje su osnovane od neke profitne pravne ili fizičke osobe odnosno poduzetnika ili je neprofitna pravna osoba na neki drugi način izravno povezana s profitnim pravnim ili fizičkim osobama koje su porezni obveznici.

Pri donošenju odluke o utvrđivanju obveza poreza na dobit uputno je iskoristiti uvide u evidencije Ministarstva financija iz registara neprofitnih organizacija, te prikupiti podatke o izvorima prihoda, raspodjeli rashoda te druge podatke o aktivnostima te pravne osobe. Kada je riječ o udrugama, uputno je provjeriti provodi li udruga aktivnosti odnosno projekte ili programe od interesa za opće dobro, što je moguće na način da se utvrdi ima li udruga potpisan ugovor s davateljem financijskih sredstava iz javnih izvora odnosno nadležnim tijelima državne uprave ili jedinicama lokalne ili područne (regionalne) samouprave.

Postupak utvrđivanja obveza poreza na dobit je posebice otežan zbog velikog broja neprofitnih organizacija, posebice udruga, kod kojih je već uočeno da su određene iskoristile zakonom propisane mogućnosti

obavljanja određenih djelatnosti pružanja usluga ili prodaje proizvoda uz naknadu, dok ne obavljaju nikakve aktivnosti od interesa za opće dobro ili ih obavljaju u vrlo maloj mjeri, iako te aktivnosti imaju upisane u statut ili u akte o osnivanju. Takvim neprofitnim organizacijama utvrđivanje obveze upisa u sustav poreza na dobit nije sporno.

Slijedom navedenoga, može se zaključiti, nakon što osobe iz članka 2. stavka 6. Zakona prijave obavljanje gospodarske djelatnosti nadležnoj ispostavi, samo će se u određenim slučajevima i to trajnog obavljanja djelatnosti uz naknadu, kao što su:

- pružanje ugostiteljskih usluga, neovisno da li se naknada naziva članarinom ili nekim drugim nazivom,
- pružanje usluga korištenja prostora za rekreaciju, neovisno da li se naknada naziva članarinom ili nekim drugim nazivom,
- pružanje računovodstveno-knjigovodstvenih, administrativno-financijskih, informacijsko-komunikacijskih i/ili konzultantskih usluga drugim fizičkim i/ili pravnim osobama uz naknadu,
- davanje u zakup uz naknadu poslovnih, stambenih ili drugih prostora, opreme i sredstava za rad pravnim i fizičkim osobama,

utvrditi obveza plaćanja poreza na dobit. Međutim i u navedenim slučajevima potrebno je kod donošenja odluke o utvrđivanju poreznog statusa svaki slučaj razmatrati ponaosob uzimajući u obzir sve poznate i predočene činjenice bitne za oporezivanje, kako je navedeni u tekstu upute.

Zbog svega navedenoga, u početku postupka utvrđivanja poreznih obveza potrebno je odgovornim osobama iz neprofitnih organizacija napomenuti da će naprijed navedeni postupak moguće potrajati na određeno vrijeme, a u međusobnoj komunikaciji, koja je naprijed navedena, utvrditi će se i porezni status. Nadalje, ukoliko se porezna obveza ne utvrdi u jednom poreznom razdoblju odnosno nakon provedenog postupka, moguće je da će se ti postupci ponoviti u sljedećem razdoblju. Dakle, odluka se ne može smatrati konačnom obzirom da je i poslovanje neprofitnih organizacija podložno izmjenama koje naknadno mogu dovesti do utvrđivanja obveze plaćanja poreza na dobit. Isto tako, uputno je, radi pojednostavljenja postupka utvrđivanja poreznih obveza osobama koje vode računovodstvo sukladno Zakonu o financijskom poslovanju i računovodstvu neprofitnih organizacija (Narodne novine, broj 141/12), odgovorne osobe neprofitnih organizacija uputiti da svoje gospodarske djelatnosti trajnog karaktera mogu izdvojiti u poseban pravni subjekt (trgovačko društvo).

## Neprofitne organizacije – u kojim slučajevima plaćaju porez na dobit

**Ministarstvo financija – Porezna uprava**  
**Klasa: 410-01/20-01/82**  
**Ur.br: 513-07-21-01-20-1**  
**Zagreb, 10.01.2020.**

Postupak utvrđivanja obveze poreza na dobit neprofitnim organizacijama iz članka 2. stavka 6. Zakona o porezu na dobit, detaljno je opisana u uputi Središnjeg ureda, Porezne uprave KLASA: 410-01/15-01/1590, URBROJ: 513-07-21-01/15-1 od 20. listopada 2015. Obzirom da je u posljednje vrijeme zaprimljen veći broj upita koji se mogu grupirati prema gospodarskim djelatnostima i određenim neprofitnim organizacijama, u nastavku kao dodatak navedenoj uputi, radi ubrzanja postupka, dostavljamo kratke smjernice za postupanje.

Odredbе Zakona o porezu na dobit (Narodne novine, br. 177/04, 90/05, 57/06, 146/08, 80/10, 22/12, 148/13, 143/14, 50/16, 115/16, 106/18 i 121/19) uzimaju u obzir kako državne ustanove, udruge, vjerske zajednice i druge neprofitne organizacije iako stječu određene prihode, temeljno su oslobođene plaćanja poreza na dobit jer obavljaju značajnu društveno korisnu funkciju zbog koje se osnivaju i istu obavljaju u skladu s posebnim zakonima i propisima.

Obveza poreza na dobit utvrđuje se načelno neprofitnim organizacijama ukoliko obavljaju određenu gospodarsku djelatnost čije bi neoporezivanje dovelo do neopravdanih povlastica na tržištu.

Gospodarskom djelatnošću neprofitnih organizacija smatra se djelatnost koju inače obavljaju gospodarski subjekti osnovani radi stjecanja dobiti koji jesu obveznici poreza na dobit ili poreza na dohodak, kao što je npr. ugostiteljstvo, trgovina, zakup ili najam, izdavaštvo ili neka druga djelatnost koja sama po sebi nije svrha postojanja neke neprofitne pravne osobe. Dakle bitno je uočiti sudjelovanje na tržištu obavljanjem gospodarske djelatnosti i trajnost obavljanja, pri čemu je uvijek potrebno ispitati je li doista riječ o neprofitnoj organizaciji koja obavlja društveno korisnu funkciju.

U pravilu neprofitna organizacija nema za cilj stjecanje dobiti, međutim zbog njenog djelovanja koje uključuje i obavljanje neke gospodarske djelatnosti od koje ostvaruje prihode mora se provesti postupak i utvrditi je li osnovana samo radi koristi određene grupe osoba odnosno osnivača koji su taj organizacijski oblik za obavljanje djelatnosti izabrali radi ostvarivanja samo svojih interesa.

Smjernice za utvrđivanje stjecanja neopravdanih povlastica na tržištu

## 1. Upoznavanje neprofitne organizacije

- Potrebno je „upoznati“ neprofitnu organizaciju kako bi se moglo utvrditi što doista radi, svrhu osnivanja, članove i općekorisne aktivnosti - koristiti naprijed navedenu uputu
- komunikacija s predstavnicima neprofitne organizacije je neophodna jer su akti o osnivanju vrlo slični za sve neprofitne organizacije
- nakon upoznavanja neprofitne organizacije („ne prvi pogled“) moći će se uočiti razlika između npr. udruge za pomoć oboljelima od neke strukovne udruge ili sportskog kluba.

## 2. Način stjecanja prihoda

### 2.1. Način stjecanja prihoda (aktivno/pasivno) i trošenje prikupljenih sredstava

- prihodi od darova, donacija, sponzorstva i članarina ili npr. kamata po računima su pasivno stečeni prihodi, koji su osnova postojanja neke neprofitne organizacije te nisu oporezivi. Međutim, upravo je kod takvih prihoda potrebno provjeriti je li riječ o prikriivenim naknadama za pružene usluge.
- prikrivene naknade se mogu pojaviti primjerice:
  - kad sportski klub naknadu za korištenje određenog prostora ili prostora za treniranje naziva članarinom – oporezivi prihod ili
  - za pružene usluge ili prodane proizvode traži se donacija od npr. najmanje 50 kuna – oporezivi prihod

Međutim, to neće biti u svakom slučaju, neka iznimna prigodna prodaja ne bi trebala inercijom dovesti do obveze plaćanja poreza na dobit, jer je potrebno sagledati i trajnost obavljanja djelatnosti.

- otvaranje igraonica i radionica za djecu uz naplatu članarine – oporezivi prihod

### 2.2 Trajnost obavljanja djelatnost

- u komunikaciji s neprofitnom organizacijom potrebno je razjasniti je li obavljanje gospodarske djelatnosti iznimka zbog nekog događaja ili se redovito planira odnosno ponavlja
- prigodni tisak i prodaja knjiga (DVD, monografija, tisak knjige za slijepe osobe, bilteni ...) – nije oporezivi prihod
- ako neprofitna organizacija redovito (svake godine) organizira prigodnu prodaju proizvoda, a nije riječ o proizvodima koje njeni članovi proizvode – oporezivi prihod
- ne bi se smatralo djelatnošću trgovine ako npr. udruga slijepih i slabovidnih osoba, udruga djece s posebnim potrebama, strukovna škola, udruga za očuvanje kulturne baštine prigodno prodaje proizvode koje su izradili njeni članovi

- aktivnosti neprofitnih organizacija kao što je npr. redovito organiziranje odmora za djecu (vrtić, škola) uz tečajeve npr. skijanja, plivanja, jezika – oporezivi prihod

U svim navedenim slučajevima ili slučajevima koji se mogu pojaviti uvijek je potrebno preispitati i dokazati namjenu korištenje ostvarenih prihoda kako bi se utvrdilo postojanje društvene koristi od neprofitne organizacije, a ne iskorištavanje organizacijskog pravnog oblika.

## 3. Posebne djelatnosti

### 3.1. Najmovi – načelno trajno (pasivno) obavljanje djelatnosti

- potrebno je razlikovati situacije kada neprofitna organizacija iznajmljivanjem prostora narušava tržišnu utakmicu ili kada čini humanitarnu aktivnost (ostvaruje svoju svrhu) npr. udruga pruža roditeljima oboljele djece smještaj uz plaćanje naknade kojom se pokrivaju neki troškovi (voda, struja) – nije oporezivi prihod
- najam prostora na lokaciji gdje postoje i druge osobe zainteresirane za pružanje usluga najama (npr. prostor za trgovinu, radionicu, turistički smještaj) – oporezivi prihod

### 3.2. Ugostiteljstvo

- ako je je riječ o objektu u kojemu je dozvoljen ulaz svima – oporezivi prihod
- izuzetak može biti npr. zatvoreni klub umirovljenika, branitelja, sportskog kluba, u kojemu se nudi piće ili hrana uz naplatu samo radi podmirivanja troškova – nije oporezivi prihod

### 3.3. Ulaznice

- potrebno je razlikovati ulaznice za neki događaj (koncert, izložba) ako je redovita aktivnost, a ne iznimka u organiziranju koncerata ili izložbi – oporezivi prihod
- ulaznice koje se odnose na razgledavanje kulturnih dobara, prirodnih bogatstava („muzeji na otvorenom“) koje koristi neka neprofitna organizacija ne podliježu oporezivanju. Nacionalni parkovi i muzeji nisu obveznici poreza na dobit po osnovi ostvarenih prihoda od ulaznica.

## 4. Posebne neprofitne organizacije

### 4.1 Zaklade

- zaklade stječu imovinu od darova, donacija i vlastitih prihoda, ali su osnovane s jasnim u naprijed utvrđenim ciljem trošenja stečenih sredstava, zbog čega temeljno nisu obveznici poreza na dobit
- zaklade u pravilu imaju veliku novčanu imovinu i samostalno stječu velike prihode npr. kamate i financijskih ulaganja ali takvim djelovanjem ne narušavaju tržišnu utakmicu iako djelatnost obavljaju trajno – nije oporezivi prihod

Međutim, ako obavljaju neku djelatnost kao što je npr. trgovina i ugostiteljstvo (kao i za naprijed navedene osobe) – oporezivi prihodi

### 4.2 Sportski klubovi kao specifične djelatnosti

- sport je od posebnog interesa za Republiku Hrvatsku prije svega zbog djece i zdravlja, promocije RH u svijetu (Olimpijske igre i sl.)
- potrebno je upoznati sve funkcije, svrhe osnivanja i uočiti razlike između profesionalnih klubova, rekreativnih sportskih klubova, nacionalnih sportskih saveza i klubova u kojim treniraju školska djeca
- klubovi u kojima se aktivno trenira određeni sport, u kojima treniraju školska djeca i koji organiziraju natjecanja i natjecanja za djecu, koji ovisno o mogućnosti i nabavljaju sportsku opremu (nematerijalna/materijalna), a ostvaruju prihode od članarina – nije oporezivi prihod



- nacionalni sportski savezi ako naplaćuju usluge drugim članovima zbog koji su osnovani (dozvole, kotizacija) – nije oporezivi prihod
- naplata ulaznica sportskih klubova za utakmice i turnire – nije oporezivi prihod

Kako je uvodno navedeno članarina sportskog kluba ponekad je prikrivena naknada za pružanje usluge tog kluba. Ako se utvrdi da je članarina zapravo naknada za pružene usluge i da se prihodi ne ostvaruju na drugi način ili ako je više od 50% ukupnih prihoda čine prihodi od oporezivih naknada, riječ je o obvezniku poreza na dobit koji nema mogućnost plaćanja poreza na dobit u paušalnom iznosu (članak 5.b stavak 2. Zakona o porezu na dobit).

#### 4.3. Osobe iz sustava vatrogastva

- poseban interes Republike Hrvatske, osobe iz sustava vatrogastva osnivaju se polazeći od obveze države za postojanjem, a ne osnivaju se isključivo voljom određenih osoba već zakonom utvrđenom strukturom
- povremene djelatnosti kao što je dovoz vode, servis aparata, organizacija priredbe – nije oporezivi prihod

#### 4.4. Vjerske zajednice

- vjerske zajednice su od posebnog interesa za Republiku Hrvatsku, svaka vjerska zajednica ima svoje specifičnosti i način djelovanja, međutim svima je zajedničko djelovanje za opće dobro i financiranje putem darova, donacija ili organizacija unutar vjerske zajednice
- većina vjerskih zajednica je sastavni dio vjerske zajednice koja djeluje po cijelom svijetu, s imovinom ne raspolažu slobodno, vjeru prenose osobe koje su posebno školovane unutar vjerskih zajednica tijekom dužeg vremenskog perioda živeći u objektima koji pripadaju vjerskoj zajednici
- neke zajednice imaju dugu i složenu povijest u Republici Hrvatskoj zbog čega imaju i veliku imovinu (dio imovine još je u vlasništvu drugih osoba), neke imaju u vlasništvu i veliki broj kulturnih dobara, ili posjeduju imovinu koju ne koriste za vjerske potrebe
- načina na koji djeluju među svojim vjernicima je različit, a pored održavanja vjerskih obreda za svoje djelovanje sve više se koriste mediji, tiskani materijali i slično, a za financiranje svih troškova, pored uzdržavanja članova i humanitarnog djelovanja, određene vjerske zajednice i samostalno ostvaruju prihode, zbog čega mogu biti obveznici poreza na dobit.

##### 4.4.1. Najmovi

- iznajmljivanje prostora poduzetnicima na lokacijama gdje postoje i drugi iznajmljivači – oporezivi prihodi (međutim potrebno je uzeti u obzir dio imovine koja još nije vraćena vjerskoj zajednici, a istu koriste druge osobe uz naknadu – ne bi bili oporezivi prihodi jer nisu ostvareni na tržištu)
- iznajmljivanje viška zemljišta i nekretnina u području gdje ne postoji posebni interes drugih osoba za naknade koje nisu tržišne ili je riječ o „zamjenama“ (npr. zemljište dano na korištenje u zamjenu za prehrambene proizvode) – nije oporezivi prihod
- iznajmljivanje stambenog prostora studentima, učenicima, djeci ili drugim osobama slabog imovnog stanja uz minimalne naknade za pokrivanje troškova – nije oporezivi prihod

Međutim, ako bi se ti prostori za vrijeme praznika iznajmljivali na tržištu drugim osobama posebice u svrhu turističke djelatnosti (a ne samo za pokrivanje minimalnih troškova) – taj dio prihoda je oporezivi prihod

##### 4.4.2. Prodaja vjerske literature i vjerskih predmeta

- ako se vjerska literatura i drugi vjerski predmeti prodaju trajno (svakodnevno) u posebnim objektima otvorenog tipa odnosno gdje postoje i drugi zainteresirani trgovci – oporezivi prihodi

- prodaja vjerske literature i vjerskih predmeta unutar sakralnih objekata ili popratnih objekata – nije oporezivi prihod. U pravilu će u takve prostore doći samo vjernici te vjerske zajednice i kupiti proizvode za koje je vjerska zajednica imala trošak (kip, slika, krunica, knjiga i slično). Riječ je o proizvodima koji služe vjernicima za vjerske potrebe.

##### 4.4.3. Ugostiteljstvo i pružanje drugih usluga

- otvaranje ugostiteljskog objekta otvorenog tipa (svakodnevni rad) – oporezivi prihodi
- iznimna prodaja pri obilježavanju određenih svetkovina unutra područja vjerskih objekata (potreba vjernika) – nije oporezivi prihod
- usluga skrbi npr. za djecu uz naplatu tržišne naknade za sve korisnike – oporezivi prihodi

##### 4.4.4. Ulaznice

- porastom broja turista pojavila se i kod vjerskih zajednica koje imaju u vlasništvu ili na raspolaganju kulturna dobra potreba za ograničavanje broja turista koji besplatno razgledaju objekte (isto kao i kod ostalih organizacija npr. muzeja, nacionalnih parkova) – nije oporezivi prihod

## 5. Zaključno

Obzirom na velik broj različitih neprofitnih organizacija od kojih svaka ima svoju specifičnost unatoč već izdanim uputama i ovim smjernicama, za očekivati je da će se pojaviti situacije koje je potrebno posebno razmotriti (što rade, zbog čega obavljaju gospodarsku djelatnost, kako troše sredstva) zbog čega se temeljem prikupljenih činjenica bitnih za oprezivanje može rezultirati drugačijim ishodom. Također zbog promjena u načinu obavljanja gospodarske djelatnosti i svoga temeljnog djelovanja, uputno je povremeno obnoviti postupak utvrđivanje obveza plaćanja poreza na dobit.

### Promjena načina oporezivanja na početku obavljanja djelatnosti

	<b>Ministarstvo financija – Porezna uprava</b> <b>Klasa: 410-10/06-01/39</b> <b>Ur. broj: 513-07-21-01/06-2</b> <b>Zagreb, 10.07.2006.</b>
---	---

Poreznom obvezniku, koji započinje obavljati samostalnu djelatnost u tijeku kalendarske godine, može se, na njegov vlastiti zahtjev, odobriti plaćanje poreza na dobit umjesto poreza na dohodak s danom početka obavljanja samostalne djelatnosti

Zaprimljen je upit poreznog obveznika vezano za promjenu načina oporezivanja. Porezni obveznik započeo je u svibnju 2006. godine obavljati ljekarničku djelatnost – privatna ljekarna, te uskoro očekuje poslovanje u sastavu ljekarničke ustanove, a želi odmah na početku obavljanja samostalne djelatnosti voditi poslovne knjige i plaćati porez na dobit prema odredbama Zakona o porezu na dobit, umjesto plaćanja poreza na dohodak. U nastavku odgovaramo:

Temeljem članka 26. stavka 1. Zakona o porezu na dohodak (Nar. nov. broj 177/04 – u nastavku teksta: Zakon) porezni obveznik iz članka 18. Zakona može na vlastiti zahtjev plaćati porez na dobit umjesto poreza na dohodak ili je obavezan plaćati porez na dobit umjesto poreza na dohodak ako ispunjava zakonske uvjete propisanim člankom 2. stavkom 4. Zakona o porezu na dobit (Nar. nov., br. 177/04, 90/05 i 57/06).

Prema članku 26. stavku 2. Zakona pisani zahtjev iz stavka 1. istog članka Zakona kojim se na vlastiti zahtjev traži promjena načina oporezivanja dostavlja se nadležnoj ispostavi Porezne uprave do kraja tekuće godine za iduću kalendarsku godinu. U skladu sa stavkom 3. istog

članka Zakona, rješenje kojim se usvaja zahtjev iz stavka 2. obvezuje poreznog obveznika sljedećih pet godina. U opravdanim slučajevima Porezna uprava može odobriti i kraći rok prelaska s plaćanja poreza na dohodak na porez na dobit i obratno.

Porezni obveznik, prema članku 2. stavku 3. Zakona o porezu na dobit, je i fizička osoba, koja ostvaruje dohodak prema propisima o oporezivaju dohotka, ako izjavi da će plaćati porez na dobit umjesto poreza na dohodak.

U skladu sa člankom 2. stavkom 4. Zakona o porezu na dobit, porezni obveznik je i poduzetnik fizička osoba koja ostvaruje dohodak od obrta i s obrtom izjednačenih djelatnosti ako je u prethodnom poreznom razdoblju ostvario ukupni primitak veći od 400.000,00 kuna ili ako ima dugotrajnu imovinu u vrijednosti većoj od 2.000.000,00 kuna ili ako u prethodnom poreznom razdoblju prosječno zapošljava više od 15 radnika.

Temeljem navedenog, poreznom obvezniku, koji započinje obavljati samostalnu djelatnost u tijeku kalendarske godine, može se, na njegov vlastiti zahtjev, odobriti plaćanje poreza na dobit umjesto poreza na dohodak s danom početka obavljanja samostalne djelatnosti.

Porezni obveznik koji počinje obavljati djelatnost ne plaća predujmove do prve porezne prijave u skladu sa člankom 34. stavkom 3. Zakona.

Prema članku 48. stavku 9. Pravilnika o porezu na dobit (Nar. nov., br. 95/05), porezni obveznik, koji prema članku 34. stavku 3. Zakona nije dužan plaćati predujmove, može ih plaćati prema vlastitoj odluci.

U slučaju da porezni obveznik obavlja samostalnu djelatnost i plaća porez na dohodak tijekom poreznog odnosno, poreznih razdoblja, tada će isti zahtjev da želi plaćati porez na dobit umjesto poreza na dohodak odnosno zahtjev za promjenom načina oporezivanja, dostaviti nadležnoj ispostavi Porezne uprave do kraja tekuće godine za iduću kalendarsku godinu.

4) u prethodnom poreznom razdoblju prosječno je zapošljavao više od 15 radnika.

Fizička osoba postaje obveznik poreza na dobit po sili zakona od 1. siječnja 2006. godine, ako je na temelju podataka iz poslovnih knjiga ispunila jedan ili više propisanih uvjeta u 2005. godini.

Članak 5. Pravilnika o porezu na dobit (Nar. nov., br. 95/05 - u nastavku teksta: Pravilnik) propisuje da se poreznim obveznicima iz članka 2. stavak 4. Zakona smatraju i fizičke osobe koje obavljaju zajedničku djelatnost, neovisno o broju osoba supoduzetnika.

Ako je, dakle, u zajedničkoj djelatnosti ispunjen jedan od uvjeta za promjenu metode oporezivanja, neovisno o broju supoduzetnika u zajedničkoj djelatnosti i neovisno o ugovornim odnosima o podjeli imovine i dohotka i zajednička djelatnost obvezatna je prijeći s poreza na dohodak na utvrđivanje i oporezivanje dobiti.

Nositelj zajedničke djelatnosti obvezatan je postupiti, sukladno članku 3. Pravilnika, tj. ako je ispunjen jedan od propisanih uvjeta iz članka 2. stavak 4. Zakona, o tome pisano izvijestiti nadležnu ispostavu Porezne uprave do kraja godine u kojoj je ispunjen jedan od propisanih uvjeta. Porezna uprava dala je Uputu o postupanju pri promjeni metode utvrđivanja porezne osnovice - Prijelaz s obveznika poreza na dohodak na porez na dobit, Klasa: 410-10/05-01/72, Ur.broj: 513-07-21-01/05-1, od 15. prosinca 2005. godine, u kojoj se poreznim obveznicima omogućuje, umjesto do kraja godine, nadležnu ispostavu Porezne uprave prema sjedištu izvijestiti najkasnije 15 dana po isteku kalendarske godine.

Zajednička je radnja, sukladno tome, obvezatna promijeniti metodu oporezivanja, tj. od obveznika poreza na dohodak postati obveznik poreza na porez na dobit.

### Prelazak zajedničke obrtničke radnje na plaćanje poreza na dobit

	<b>Ministarstvo financija – Porezna uprava</b> <b>Klasa: 410-10/06-01/2</b> <b>Ur. broj: 383-07-21-01/06-2</b> <b>Zagreb, 17.01.2006.</b>
---	--

Zajednička obrtnička radnja, ako ispunjava jedan od uvjeta za promjenu metode oporezivanja iz čl. 4. st. 2. Zakona o porezu na dobit, neovisno o broju supoduzetnika i neovisno o ugovornim odnosima o podjeli imovine i dohotka, postaje obveznik plaćanja poreza na dobit


Prema upitu u poslovima zajedničke obrtničke radnje sudjeluju dvije osobe te prema ugovoru sve dijele u omjeru 50%:50% (primici, troškovi, dohodak i dugotrajna imovina). U 2005. godini obrtnička je radnja ostvarila ukupan primitak veći od 2.000.000,00 kn, ukupan dohodak manji od 300.000,00 kn, vrijednost im je dugotrajne imovine bila manja od 700.000,00 kn, a upošljavali su dva radnika. Budući da se prema ugovoru dijeli sve popola, zanima ih treba li zajednička radnja, zbog ukupnog primitka iznad 2.000.000,00 kn prijeći u sustav oporezivanja dobiti.

Prema članku 2. stavak 4. Zakona o porezu na dobit (Nar. nov., br. 177/04 i 90/05 - u nastavku teksta: Zakon), obveznik je poreza na dobit poduzetnik fizička osoba koja ostvaruje dohodak od obrta i s obrtom izjednačenih djelatnosti, ako ispunji jedan od propisanih uvjeta:

- 1) u prethodnom poreznom razdoblju ostvario je ukupan primitak veći od 2.000.000,00 kn ili
- 2) u prethodnom poreznom razdoblju ostvario je dohodak veći od 400.000,00 kn ili
- 3) ima dugotrajnu imovinu u vrijednosti većoj od 2.000.000,00 kn ili

### II. Porezna osnovica

#### Nagrađivanje vjernosti kupaca

	<b>Ministarstvo financija – Porezna uprava</b> <b>Klasa: 410-01/13-01/911</b> <b>Uredbeni broj: 513-07-21-01/13-2</b> <b>Zagreb, 20.02.2013.</b>
---	---

Troškovima promidžbe smatraju se troškovi organiziranja sustava nagrađivanja korisnika kartice trgovačkog centra kao i troškovi konverzije bodova koji nastanu trgovačkom centru u slučaju kad prema unaprijed jasno utvrđenim uvjetima prilikom kupnje korisnici kartice mogu iskoristi nagradne bodove

Kada se nagrađivanje vjernosti kupaca smatra porezno priznatim rashodom i kako se razlikuje od reprezentacije u slučaju kada trgovački centar (Centar) organizira marketinšku akciju darivanja, odnosno nagrađivanja vjernosti kupaca na način da kupcima izdaju karticu koja se koristi prilikom plaćanja kod trgovaca unutar Centa, čime kupci skupljaju nagradne bodove koje mogu iskoristi pri budućim kupnjama pri čemu će Centar iznos iskorištenih bodova nadoknadi trgovcu. Da li se troškovi zamjene bodova za važeće sredstvo plaćanja mogu smatrati porezno priznatim rashodom Centra.

Sukladno članku 5. stavku 1. Zakona o porezu na dobit (Narodne novine broj 177/04, 90/05, 57/06, 146/08, 80/10 i 22/12) porezna osnovica je dobit koja se utvrđuje prema računovodstvenim propisima kao razlika prihoda i rashoda prije obračuna poreza na dobit, uvećana i umanjena prema odredbama toga Zakona.



U skladu s člankom 11. stavkom 1. Pravilnika o porezu na dobit (Narodne novine broj 95/05, 133/07, 156/08, 146/09, 123/10, 137/11, 61/12 i 146/12) rashodima razdoblja za koje se utvrđuje porez (porezno razdoblje), sukladno članku 5. stavku 1. Zakona o porezu na dobit, smatraju se smanjenja gospodarstvenih koristi u obliku odljeva ili iscrpljenja imovine ili stvaranja obveza koja imaju za posljedicu smanjenje kapitala a u svrhu povećanja prihoda odnosno dobiti.

Prema članku 7. stavku 1. točki 3. Zakona o porezu na dobit, porezna osnovica iz članka 5. toga Zakona povećava se za 70% troškova reprezentacije (ugošćenja, darova sa ili bez utisnutog znaka tvrtke ili proizvoda, troškova odmora, športa, rekreacije i razonode, zakupa automobila, plovila, zrakoplova, kuća za odmor), u visini troškova nastalih iz poslovnog odnosa s poslovnim partnerom. Nadalje prema stavku 6. navedenoga članka Zakona o porezu na dobit, iznimno, od navedenoga ne smatraju se reprezentacijom proizvodi i roba iz asortimana poreznog obveznika prilagođeni za te svrhe s oznakom »nije za prodaju«, te drugi reklamni predmeti s nazivom tvrtke, proizvoda i drugog oblika reklame (čaše, pepeljare, stolnjaci, podmetači, olovke, rokovnici, upaljači, privjesci i slično) dani za uporabu u prodajnom prostoru kupca, a ako se daju potrošačima, ne smatraju se reprezentacijom ako je njihova pojedinačna vrijednost bez poreza na dodanu vrijednost do 80,00 kuna.

U skladu s člankom 23. Pravilnika o porezu na dobit poslovnim partnerima iz članka 7. stavka 1. točke 3. Zakona o porezu na dobit, smatraju se osobe s kojima postoji poslovni odnos ili se očekuje da će se takav odnos uspostaviti. Troškovima reprezentacije s pripadajućim porezom na dodanu vrijednost smatraju se darovi sa ili bez utisnutog znaka tvrtke ili proizvoda, sukladno članku 7. stavku 1. točki 3. Zakona o porezu na dobit koji su dani poslovnom partneru ili njegovu opunomoćeniku ili nekoj drugoj osobi, ako za to ne postoji pravna obveza ili neka druga povezanost s uslugom primatelja.

Članak 24. stavak 1. Pravilnika o porezu na dobit navodi da se troškovima promidžbe za koje se ne uvećava porezna osnovica u smislu članka 7. stavka 6. Zakona o porezu na dobit smatraju i troškovi nastali putem sredstva javnog priopćavanja, na oglasnim stupovima i pločama, telopima, lecima, katalozima, sajmovima, troškovi nagradnih igara u skladu s propisima o priređivanju nagradnih i sličnih igara, te troškovi kojim se promiče ime, dobro ili usluga poreznog obveznika na drugi način koji ima javno obilježje.

Obzirom na prirodu naprijed navedenih troškova reprezentacije prema Zakonu i Pravilniku o porezu na dobit, isti nisu u cijelosti porezno priznati rashodi, stoga što nisu u cijelosti i isključivo povezani s povećanjem prihoda. Naime, takvi troškovi ne nastaju na temelju određene pravne obveze, već ovisе o volji, želji i odluci poreznog obveznika, međutim obzirom da reprezentacija pretpostavlja postojanje poslovnog odnosa s poslovnim partnerom, 30% troškova reprezentaciju smatra se porezno priznatim rashodom.

Zbog širine i nepredvidivosti načina i oblika u kojima se može pojaviti promidžba Zakon i Pravilnik o porezu na dobit ne navodi taksativno koji se troškovi smatraju promidžbom ili promocijom, a smatra ih porezno priznatim rashodom poslovanja, pod uvjetom da su učinjeni u poslovne svrhe, odnosno da su povezani s ostvarivanjem prihoda. Međutim, kako bi se spriječila možebitna pogrešna primjena navedenih propisa, moguće u obliku prikrivene prodaje prilikom davanja, odnosno direktnog korištenja proizvoda iz asortimana poreznog obveznika za promidžbene svrhe, propisano je zadovoljavanje uvjeta iza članka 7. stavka 6. Zakona o porezu na dobit te uvjeta iza članka 24. stavka 1. Pravilnika o porezu na dobit.

Prema navedenima poreznim propisima uzima se u obzir mogućnost da porezni obveznici razvijaju različite marketinške strategije i koriste promidžbu kako bi kod kupaca, korisnika proizvoda ili usluga, stvorili svijest o postojanju njihovih proizvoda i usluga na tržištu, kako bi potencijalnim kupcima pružili dodatne informacije o svojim proizvodima, te kako bi razvili sklonost kupaca prema njihovim proizvodima ili uslugama, sve s ciljem povećanja prihoda. Vrlo često su marketinške aktivnosti usmjerene na motiviranje postojećih korisnika proizvoda i usluga na ponovnu kupnju, stoga se u tu svrhu pokreću akcije poznate kao sustav nagrađivanja vjernosti kupaca na način da pod određenim uvjetima ovisno o prethodnim kupnjama, kupci mogu ostvariti određene bodove koje mogu iskoristiti za kupovinu, ili mogu ostvariti popuste prilikom kupnje ili mogu biti sudionici neke nagradne igre te osvoji prigoda dar.

Slijedom navedenoga, u konkretnom slučaju, troškovima promidžbe smatraju se troškovi organiziranja sustava nagrađivanja korisnika kartice Centra kao i troškovi konverzije bodova koji nastanu Centru u slučaju kad prema unaprijed jasno utvrđenim uvjetima prilikom kupnje korisnici kartice mogu iskoristiti nagradne bodove. Naime, u specifičnim okolnostima konkretnog slučaja i prema navodima iz upita, zadovoljeni su uvjeti koje pretpostavljaju propisi o porezu na dobit, stoga što je opisana promidžbena aktivnost učinjena u poslovne svrhe kao i da su moguće pogodnosti koje donosi kartica Centra dostupne svima pod jednakim uvjetima i s točno utvrđenom pravnom obvezom, da je promidžbena akcija javno objavljena odnosno ima javno obilježje, te da isključuje mogućnost pogodovanja određenim osobama.

<b>Prihodi od poticaja</b>	
	<b>Ministarstvo financija – Porezna uprava</b>
	<b>Klasa: 320-01/06-01/6</b>
	<b>Ur. broj: 513-07-21-01/06-2</b>
	<b>Zagreb, 28.12.2006.</b>

**Zahtjevi za poticaj ne iskazuju se kao prihodi, nego su prihodi primljena novčana sredstva za poticaje**

Obratio nam se porezni obveznik V. d.o.o. iz Čakovca s pitanjem u svezi s iskazivanjem prihoda od poticaja u osnovici poreza na dobit. Društvo se bavi poljoprivrednom, svinjogojskom proizvodnjom i po toj osnovi ima pravo na poticaje u poljoprivredi. Prema Pravilniku o načinu ostvarivanja prava na poticaje u poljoprivredi, društvo tromjesečno podnosi zahtjev za poticaje Ministarstvu poljoprivrede, šumarstva i vodnog gospodarstva na temelju obračuna o isporučenim svinjama. Navedene zahtjeve za poticaje evidentira u poslovnim knjigama kao prihode. Međutim, dio zahtjeva iz 2004. i 2005. nije plaćen te je porezni obveznik iskazao u prihodima i poreznoj osnovici i nenaplaćene zahtjeve za poticaje. Postavljeno je pitanje na koji način porezni obveznik može ispraviti iskazane prihode na temelju zahtjeva za poticaje koji nisu naplaćeni i može li se priznati ispravak tih potraživanja bez tužbe, na koje nastavno odgovaramo.

U 2004. primjenjivao se Zakon o porezu na dobit (Nar. nov., br. 127/00 i 163/03), u kojemu je u članku 4. stavak 16. bilo propisano da se u prihode poreznog razdoblja uključuju i iznosi državnih pomoći i poticaja u povezanosti s odnosnim rashodima. Od 1. siječnja 2005. primjenjuje se novi Zakon o porezu na dobit (Nar. nov., br. 177/04 i 90/05), u kojemu je u članku 5. stavak 1. propisano da je porezna osnovica dobit koja se utvrđuje prema računovodstvenim propisima kao razlika prihoda i rashoda prije obračuna poreza na dobit, uvećana i umanjena prema odredbama toga Zakona. U članku 9. stavak 1. Pravilnika o porezu na dobit (Nar. nov., br. 95/05), propisano je da se prihodima razdoblja za koje se

utvrđuje porez (porezno razdoblje), sukladno članku 5. stavak 1. Zakona, smatraju bruto povećanja gospodarstvenih koristi za isporučena dobra, obavljene usluge i prema drugim osnovama u obliku priljeva ili povećanja imovine ili smanjenja obveza, što ima za posljedicu povećanje kapitala do kraja toga razdoblja.

Zahtjev za potporu nije isprava ispostavljena za isporučena dobra ili obavljene usluge. Ispostavljanjem samog zahtjeva na temelju zakonskog prava ne dolazi do priljeva ili povećanja imovine. Prema tome, zahtjev nije prihod i ne mora se iskazivati kao prihod sve dok se ne ostvari priljev na ime poticaja.

U članku 33. stavak 1. Zakona propisano je da se porezna osnovica utvrđuje na temelju podataka evidentiranih u poslovnim knjigama koje se vode u skladu s propisima o računovodstvu i financijskim izvješćima koja se sastavljaju drukčije. Primjena propisa o računovodstvu znači i primjenu Međunarodnih standarda financijskog izvještavanja (MSFI) i Međunarodnih računovodstvenih standarda (MRS), odnosno članku 15. novog Zakona o računovodstvu (Nar. nov., br. 146/05), odnosno članka 15. Zakona o računovodstvu (Nar. nov., br. 90/92). Prema MRS-u 20, koji uređuje pitanje potpora i poticaja, dopušten je kapitalni i dobitni pristup u iskazivanju potpora. Na koji će se način primljena sredstva iskazivati u poslovnim knjigama, ovisi o računovodstvenoj politici poduzetnika.

Kapitalni se pristup primjenjuje, u pravilu, u slučajevima kada davatelj sredstava, u ovom slučaju država, postaje suvlasnikom ili povećava svoj vlasnički udjel u poduzeću. U tom slučaju, osnovica poreza na dobit umanjuje se za iznos ulaganja koje je iskazano u prihodima.

Kod dobitnog pristupa, koji je primjeren opisanoj situaciji u pismu poreznog obveznika, primljena sredstva, poticaji, iskazuju se kao odgođeni prihod koji se unosi u prihod razdoblja (dobit) u istom razdoblju kada i odnosni rashodi. Pritom se postupa ovisno o namjeni potpore odnosno poticaja:

- ako je potpora odnosno poticaj povezan s dugotrajnom imovinom, tada se iskazuje kao odgođeni prihod u razdoblju vijeka upotrebe sredstva koje se amortizira. U prihode (dobit) razdoblja unosi se razmjerno visini amortizacije;
- ako je potpora odnosno poticaj povezan s određenim rashodima, tada se priznaje kao prihod u razdoblju u kojemu nastanu rashodi. Ako je namijenjena pokriću rashoda kroz više razdoblja oporezivanja, prihode treba odgoditi i priznati razmjerno nastalim rashodima.

U skladu s navedenim, zahtjevi za poticaj ne iskazuju se kao prihodi, nego su prihodi primljena novčana sredstva za poticaje. Zato se za vriednost zahtjeva za poticaje koji nisu naplaćeni, a knjiženi su u prihodima, mogu smanjiti prihodi odnosno osnovica poreza na dobit.

## Revalorizacijske pričuve pri podjeli društva



**Ministarstvo financija – Porezna uprava**  
**Klasa: 410-01/08-01/649**  
**Ur. broj: 513-07-21-01/08-2**  
**Zagreb, 03.06.2008.**

Iznos revalorizacijskih pričuva nastali revalorizacijom dugotrajne materijalne imovine koje se prenose u postojeće društvo pri podjeli s preuzimanjem, treba uključiti u poreznu osnovicu u poreznom razdoblju u kojem je nastala statusna promjena podjele s preuzimanjem

Porezni obveznik I. d.d. postavio je upit vezano uz čl. 19. i čl. 20. Zakona o porezu na dobit (Nar. nov., br. 177/04, 90/05 i 56/06 – u daljnjem tekstu: Zakon), te čl. 39. st. 2. Pravilnika o porezu na dobit (Nar. nov.,

br. 95/05 i 133/07 – u daljnjem tekstu: Pravilnik) na koja u nastavku odgovaramo.

- Navedeni porezni obveznik namjerava provesti statusnu promjenu podjele s preuzimanjem na način propisan čl. 550.r Zakona o trgovačkim društvima (Nar. nov., br. 111/93 do 107/07). Statusna promjena koju porezni obveznik – dioničko društvo namjerava provesti je podjela s preuzimanjem, kojim se prenosi jedna djelatnost na postojeće društvo – preuzimatelja. Temeljem diobene bilance, dio imovine i obveza se dijele po knjigovodstvenim vrijednostima i dijelom prema planu podjele, prenose se u poslovne knjige preuzimatelja, postojećeg društva – poreznog obveznika čime je, prema mišljenju poreznog obveznika, zadržan kontinuitet oporezivanja prema čl. 20. Zakona. Po završetku namjeravane podjele s preuzimanjem, društvo koje se dijeli i društvo preuzimatelj nastavljaju s poslovanjem, a zbroj pozicija bilance društva prije podjele i nakon izvršene podjele je isti. Navedeni porezni obveznik postavlja upit da li u opisanom slučaju postoji obveza nastavljanja i predaje financijskih izvještaja i prijave poreza na dobit s datumom koji prethodi podjeli društva s preuzimanjem.

Članak 19. stavci 4. i 5. Zakona propisuju da prava i obveze spojenih, pripojenih ili podijeljenih poreznih obveznika iz porezno pravnog odnosa preuzima pravni sljednik. Porezni obveznici koji se spajaju, pripajaju ili dijele dostavljaju Poreznoj upravi financijska izvješća i poreznu prijavu s nadnevkom koji prethodi nadnevkou spajanja, pripajanja ili podjele.

Zakon u čl. 20. st. 1. i 2. propisuje da ako pri spajanju, pripajanju ili podjeli prema čl. 19. Zakona postoji kontinuitet u oporezivanju, smatra se da porezni obveznik nastavlja djelatnost, te to nema utjecaja na oporezivanje. Kontinuitet u oporezivanju prema st. 1. navedenog članka postoji ako pri prijenosu na društvo preuzimatelja ne dolazi do promjena u procjeni predmeta imovine i obveza.

Članak 39. st. 1. Zakona propisuje da porezni obveznik kod kojeg je nastala jedna od promjena iz čl. 18. i 19. Zakona obvezno o tome pisano izvješćuje Poreznu upravu u roku od osam dana od dana nastanka promjene. Na zahtjev Porezne uprave porezni obveznik dužan je dostaviti i dodatne isprave o provedenoj promjeni iz stavka.

Člankom 29. st. 1. Zakona propisano je da se porez na dobit utvrđuje za porezno razdoblje koje u pravilu je kalendarska godina, a sukladno st. 3. toč. 4. navedenog članka porezno razdoblje čini dio poslovne godine koje je razdoblje koje se nastavlja na posljednju poslovnu godinu do dana spajanja ili pripajanja.

Temeljem navedenog, porezni obveznik je dužan u roku od osam dana od dana nastanka statusne promjene iz čl. 19. Zakona pismeno obavijestiti o tome nadležnu ispostavu Porezne uprave, a prijavu poreza na dobit, bilancu i račun dobiti i gubitka dostaviti nadležnoj ispostavi Porezne uprave najkasnije četiri mjeseca nakon isteka razdoblja za koje se utvrđuje porez na dobit u skladu sa čl. 35. Zakona i to za porezno razdoblje do dana spajanja ili podjele prema čl. 29. Zakona.

- Dioničko društvo namjerava obaviti statusnu promjenu podjele s preuzimanjem kojom prenosi jednu poslovnu djelatnost na već postojeće društvo – poreznog obveznika. Predmetom podjele su bilančne pozicije imovine i obveza, kao i pozicije zadržane dobiti, rezervi i revalorizacijskih rezervi društva koje se dijele. Po završetku namjeravane podjele s preuzimanjem ne dolazi do povećanja ni promjene upisanog kapitala društva koje u tom postupku sudjeluju. Zbroj pozicija bilance društva koje se dijele odgovara pojedinačnom zbroju pozicija bilanca društava nakon namjeravane podjele. U bilanci društva koje se dijeli u okviru pozicije dugotrajne materijalne imovine sadržana je revalorizirana vrijednost građevinskih objekata i zemljišta, kao i odgovarajuće revalorizacijske rezerve. Navedena imovina, kao i revalorizacijske



rezerve namjeravaju se uključiti u diobenu bilancu i prenijeti društvu preuzimatelju, čime bi navedena imovina i s njom povezane revalorizacijske rezerve zadržale isti porezni status koji je uknjižen prije provođenja statusne promjene. Porezni obveznik postavlja upit vezano uz tumačenje čl. 39. st. 2. Pravilnika, a u svezi čl. 7. i čl. 12. Zakona.

Prema čl. 5. st. 1. Zakona porezna osnovica je dobit koja se utvrđuje prema računovodstvenim propisima kao razlika prihoda i rashoda prije obračuna poreza na dobit, uvećana i umanjena prema odredbama Zakona.

Članak 39. st. 2. Pravilnika propisuje da se revalorizacijska pričuva koja je formirana pri procjeni imovine od dana početka primjene Zakona uključuje u poreznu osnovicu u poreznom razdoblju u kojem je realizirana, a utvrđuje se u svoti povećane amortizacije nastale zbog revalorizacije. Ostatak vrijednost pričuve uključuje se u poreznu osnovicu nakon uništenja, prodaje ili otuđenja na drugi način imovine od koje je revalorizacijska pričuva oblikovana.

Temeljem navedenog, statusnom promjenom podjele s preuzimanjem, u postojeće društvo unose se dugotrajna materijalna imovina od koje je formirana revalorizacijska pričuva, što znači da se revalorizacijska pričuva realizira i uključuje u kapital kojim se može raspolagati. Zbog toga, iznos revalorizacijskih pričuva nastali revalorizacijom dugotrajne materijalne imovine koje se prenose u postojeće društvo pri podjeli s preuzimanjem, treba uključiti u poreznu osnovicu u poreznom razdoblju u kojem je nastala statusna promjena podjele s preuzimanjem.

### Revalorizacijske pričuve pri odvajanju dijela društva



**Ministarstvo financija – Porezna uprava**  
**Klasa: 410-01/08-01/212**  
**Ur. broj: 513-07-21-01/08-2,**  
**Zagreb, 25.03.2008.**

Pri odvajanju dijela društva, kod kojeg dolazi do prijenosa u drugo društvo imovine prema revaloriziranoj vrijednosti, treba povećati osnovicu poreza na dobit društva u kojemu je revalorizacijska pričuva nastala


Sukladno članku 5. Zakona o porezu na dobit (Nar. nov., br. 177/04, 90/05 i 57/06), porezna osnovica je dobit koju se utvrđuje prema računovodstvenim propisima kao razliku prihoda i rashoda prije obračuna poreza na dobit, uvećanu i umanjenu prema odredbama toga Zakona. U odredbi članka 38. stavak 2. Pravilnika o porezu na dobit (Nar. nov., br. 95/05 i 133/07), propisano je da se revalorizacijska pričuva koja je formirana pri procjeni imovine od dana početka primjene Zakona uključuje u poreznu osnovicu u poreznom razdoblju u kojemu je realizirana, a utvrđuje se u svoti povećane amortizacije nastale zbog revalorizacije. Ostatak revalorizacijske pričuve uključuje se u poreznu osnovicu nakon uništenja, prodaje ili otuđenja na drugi način imovine od koje je revalorizacijska pričuva oblikovana.

Prema članku 550.a stavak 3. Zakona o trgovačkim društvima (Nar. nov., br. 113/93 do 107/07), odvajanje se provodi prijenosom jednoga ili više dijelova imovine društva koje se dijeli, a da to društvo ne prestaje, na jedno ili više novih društava što ih se osniva radi odvajanja (odvajanje s osnivanjem) ili na jedno ili više već postojećih društava (odvajanje s preuzimanjem).

Pri odvajanju dijela društva, imovinu se prenosi u drugo društvo prema revaloriziranoj vrijednosti. Pri odvajanju, pričuva nastala revalorizacijom prenesene imovine, realizira se, tj. dolazi do njezina iskknjiženja iz bilance društva iz kojeg je se prenosi i u društvu preuzimatelja postaje kapital kakvim se može raspolagati. Svotu revalorizacijske pričuve stoga treba

uključiti u osnovicu poreza na dobit društva u kojemu je revalorizacijska pričuva nastala, a to je društvo iz kojega se imovinu izdvaja.

### Unos nekretnine u obrt »dobitašak«



**Ministarstvo financija – Porezna uprava**  
**Klasa: 410-10/08-01/3**  
**Ur. broj: 513-07-21-01/08-4**  
**Zagreb, 28.05.2008.**

Ako obrtnik »dobitašak« ulaže u obrt svoju privatnu nekretninu, takav unos ne podliježe oporezivanju porezom na dobit

Porezni obveznik postavio je upit o poreznom tretmanu nekretnine koja se unosi u obrt. Porezni je obveznik vlasnik obrta koji se bavi poslovanjem nekretnina, odnosno djelatnošću izgradnje i prodaje novih nekretnina za tržište. Porezni obveznik ulaže u obrt svoju privatnu nekretninu - zemljište za gradnju stanova koja je kupljena 1994. godine, kada porezni obveznik još nije bio obrtnik. Navedena nekretnina ulaže se u obrt s 1. siječnja 2007., kada se i sastavlja početna bilanca, jer obrt prelazi, na temelju odredaba Zakona o porezu na dobit, iz sustava poreza na dohodak u sustav poreza na dobit. Nekretnina - zemljište nije kupljeno iz obrtnih sredstava i nije knjiženo u knjizi primitaka i izdataka, ni u popis dugotrajne imovine, već je stavljen u početnu bilancu na temelju zapisnika o ulaganju imovine poreznog obveznika u obrt. Porezni obveznik postavlja upit podliježe li navedeni unos nekretnine - zemljišta u obrt oporezivanju porezom na dobit. Na temelju navedenog, u nastavku odgovaramo.

Člankom 5. stavak 1. Zakona o porezu na dobit (Nar. nov., br. 177/04, 90/05 i 57/06 - u nastavku: zakon), propisano je da je porezna osnovica dobit koja se utvrđuje prema računovodstvenim propisima kao razlika prihoda i rashoda prije obračuna poreza na dobit, uvećana i umanjena prema odredbama Zakona.

Pravilnik o porezu na dobit (Nar. nov., br. 95/05 i 133/07 - u nastavku: Pravilnik) u članku 9. stavak 1. propisuje, između ostalog, da se prihodima razdoblja za koje se utvrđuje porez (porezno razdoblje), sukladno članku 5. stavak 1. Zakona, smatraju bruto povećanja gospodarstvenih koristi za isporučena dobra, obavljene usluge i po drugim osnovama u obliku priljeva ili povećanja imovine ili smanjenja obveza, što ima za posljedicu povećanje kapitala do kraja tog razdoblja.

Člankom 9. stavak 2. Pravilnika, propisano je da se ulaganja dioničara ili članova društva u neupisani kapital društva ne smatra oporezivim prihodom pod uvjetima propisanim člankom 10. Pravilnika.

Pravilnik u članku 10. stavak 1. i 2. propisuje da se pod ulaganjem dioničara ili člana društva u neupisani kapital društva, poreznog obveznika, prema članku 9. stavak 2. Pravilnika, podrazumijeva ulaganja u novcu, stvarima i pravima predanim društvu na raspolaganje u poslovne svrhe, a koja ne potječu od obavljanja djelatnosti društva. O ulaganju pora postojati društveni ugovor ili druga pisana isprava. Ako se ulaganje člana društva ili dioničara ne registrira kao povećanje temeljnog kapitala, bitno je da ulaganje osigura status imovine društva. Smatra se da je ulaganje steklo status imovine društva ako na temelju takvog ulaganja ne postoji ni sadašnja ni buduća obveza društva, te da društvo imovinu posjeduje i s njom neograničeno raspolaze. Neograničeno raspolaganje imovinom podrazumijeva da se na društvo prenosi pravo činjeničnog (faktičkog) vlasništva, odnosno pravo gospodarske pripadnosti dobra društvu, sukladno odredbi članka 34. Općeg poreznog zakona.

U navedenom slučaju radi se o unosu privatne nekretnine u obrt pri čemu nekretnina i dalje pripada istoj osobi - poreznom obvezniku, obrtniku, no dolazi do prenamjene nekretnine za potrebe obrta. U takvom slučaju ne dolazi do davanja nekretnine na raspolaganje drugoj osobi,

već do povećanja poduzetničkog kapitala koji nije rezultat obavljanja djelatnosti.

Prema navedenom, u slučaju iz upita, radi se o povećanju gospodarstvenih koristi čija se vrijednost ne uključuje u poreznu osnovicu poreza na dobit, što znači da se na vrijednost zemljišta unesenog u obrtničku djelatnost ne plaća porez na dobit.

### Ulaganje u ostali kapital



**Ministarstvo financija – Porezna uprava**  
**Klasa: 410-01/06-01/887**  
**Ur. broj: 513-07-21-01/07-2**  
**Zagreb, 23.01.2007.**

Imovina koja je uložena u društvo na način propisan u čl. 9. i 10. Pravilnika o porezu na dobit, ne smatra se oporezivim prihodom, a može se iskazati kao ostala rezerva

Obratila nam se A. d.o.o. iz Zagreba u svezi s problemom pri prijelazu s proračunskog računovodstva na računovodstvo za trgovačka društva. A. d.o.o. otvorila je poslovne knjige za 2006. godinu na temelju Elaborata o transformaciji GZAOP-a i ugovora o osnivanju A. d.o.o. sklopljenog između Republike Hrvatske i Grada Zagreba. Na temelju društvenog ugovora osnivački kapital društva je 20.000,00 kuna, a sva imovina koju je koristio GZAOP od 1. siječnja 2006. koristi A. d.o.o., za nastavak obavljanja djelatnosti.

Do 31. prosinca 2005. GZAOP je vodio poslovne knjige prema računskom planu za Proračun i proračunske korisnike i nije bio porezni obveznik poreza na dobit. Od 1. siječnja 2006. novo društvo A. d.o.o. vodi poslovne knjige prema računovodstvu za poduzetnika te je obveznik poreza na dobit. Prema proračunskom računovodstvu nabava opreme iskazana je kao trošak, a otpis opreme knjižen je kao smanjenje sadašnje vrijednosti u klasi 9. Prihodu su knjiženi prema načelu blagajne, a obračunani prihod za ispostavljene račune na kontu 16 i 96. Višak prihoda nad rashodima također je knjižen u klasi 9 te se stanje klase 9 sastoji od sadašnje vrijednosti imovine (opreme), obračunanih prihoda i viška prihoda. To stanje podataka u klasi 9 u zaključnim knjigama GZAOP-a preneseno je kao početno stanje u bilanci društva na konto 929 – Ostale rezerve te se traži suglasnost za provedeni postupak.

Nastavno dajemo mišljenje.

Prema navedenim podacima, osnivački kapital A. d.o.o. je 20.000,00 kuna, a ostala imovina odnosno kapital uneseni su u društvo i iskazuju se u poslovnim knjigama društva kao ostali kapital, a služe za obavljanje djelatnosti društva. Stanje konta u klasi 9, koje je u društvu evidentirano kao ostale rezerve, predstavlja neotpisani dio opreme, potraživanja i ostvarenu razliku prihoda nad rashodima. Budući da ta imovina nije upisana u temeljni kapital društva, uložena je u društvo kao ostali kapital.

Prema članku 5. stavak 1. Zakona o porezu na dobit (Nar. nov., br. 177/04, 90/05 i 57/06), osnovica poreza na dobit je dobit koja se utvrđuje prema računovodstvenim propisima, kao razlika prihoda i rashoda prije obračuna poreza na dobit, uvećana i umanjena prema odredbama Zakona. U članku 9. stavak 2. Pravilnika o porezu na dobit (Nar. nov., br. 95/05) propisano je da se ulaganja dioničara ili članova društva u neupisani kapital društva ne smatra oporezivim prihodom, pod uvjetima propisanim u članku 10. istog Pravilnika. A u članku 10. istog Pravilnika, između ostaloga, propisano je da se pod ulaganjem dioničara ili člana društva u neupisani kapital društva, poreznog obveznika, razumijeva ulaganje u novcu, stvarima i pravima predanim društvu na raspolaganje u poslovne svrhe, a koja ne potječu od obavljanja djelatnosti društva. O ulaganju mora postojati društveni ugovor ili druga pisana isprava. Ako se ulaganje člana društva ili dioničara ne registrira kao povećanje temeljnog kapitala, bitno je da ulaganje osigura status imovine društva.

Smatra se da je ulaganje steklo status imovine društva ako na temelju takvog ulaganja ne postoji ni sadašnja ni buduća obveza društva te da društvo imovinu posjeduje i s njom neograničeno raspolaže. Neograničeno raspolaganje imovinom podrazumijeva da se na društvo prenosi pravo činjeničnog (faktičkog) vlasništva, odnosno pravo gospodarske pripadnosti dobra društvu, sukladno odredbi članka 34. Općeg poreznog zakona (Nar. nov., br. 127/00, 86/01 i 150/02).

Prema navedenom, ako imovina koja je u A. d.o.o. uložena na način propisan u člancima 9. i 10. Pravilnika o porezu na dobit, ne smatra se oporezivim prihodom, a evidentira se kao kapital društva. Budući da se ne radi o temeljnom kapitalu, može se iskazati kao ostala rezerva.

### Povećanje neupisanog kapitala



**Ministarstvo financija – Porezna uprava**  
**Klasa: 410-01/07-01/854**  
**Ur. broj: 513-07-21-01/07-2**  
**Zagreb, 28.06.2007.**

Za porezne svrhe nije bitno na kojoj se poziciji u pasivi iskazuje povećanje neupisanog kapitala, ako su ispunjeni uvjeti iz čl. 10. Pravilnika o porezu na dobit, za takovo povećanje ne uvećava porezna osnovica

Obratio nam se knjigovodstveno-računovodstveni servis s pitanjem o knjiženju unosa nekretnina u temeljni kapital društva, u postupku dokapitalizacije. Trgovački sud u Sisku upisao je povećanje temeljnog kapitala društva u vrijednosti koja je manja od procijenjene vrijednosti nekretnina za iznos upisanog založnog prava na ime obveza za dugoročne kredite, tj za oko 30% ukupne vrijednosti nekretnina. Tako su u poslovnim knjigama u aktivni iskazane nekretnine po procijenjenoj vrijednosti, a u pasivi na kontu temeljnog kapitala iznos koji je upisan u registru trgovačkog suda, a razlika (iznos založnog prava), na kontu kapitala koji nije upisan. Postoji dvojba je li takovo iskazivanje neupisanog kapitala u redu ili se treba iskazati na kontu rezervi.

Nastavno dajemo mišljenje.

Prema članku 5. stavak 1. Zakona o porezu na dobit (Nar. nov., br. 177/04, 90/05 i 57/06), osnovica poreza na dobit je dobit koja se utvrđuje prema računovodstvenim propisima kao razlika prihoda i rashoda prije obračuna poreza na dobit, uvećana i smanjena prema odredbama toga Zakona, U članku 33. istoga Zakona propisano je da se porezna osnovica utvrđuje na temelju podataka evidentiranih u poslovnim knjigama koje se vode u skladu s propisima o računovodstvu i financijskim izvješćima koja se sastavljaju na temelju tih propisa (bilanca, račun dobiti i gubitka), ako Zakon ne određuje drukčije.

U odredbama članka 10. Pravilnika o porezu na dobit (Nar. nov. br. 90/05), propisano je postupanje koje nema utjecaja na poreznu osnovicu, u slučaju kada se u društvo ulaže imovina, a ulog nije registriran na trgovačkom sudu kao povećanje temeljnog kapitala.

Prema tim odredbama Pravilnika, pod ulaganjem dioničara ili člana društva u neupisani kapital društva, poreznog obveznika, razumijeva se ulaganje u novcu, stvarima i pravima predanim društvu na raspolaganje u poslovne svrhe, a koja ne potječu od obavljanja djelatnosti društva. O ulaganju mora postojati društveni ugovor ili druga pisana isprava.

Ako se ulaganje člana društva ili dioničara ne registrira kao povećanje temeljnoga kapitala, za uloženu imovinu mora se osigurati status imovine društva. Smatra se da je ulaganje steklo status imovine društva ako na temelju takova ulaganja ne postoji ni sadašnja ni buduća obveza društva, te da društvo imovinu posjeduje i s njom neograničeno raspolaže. Neograničeno raspolaganje imovinom podrazumijeva da se na društvo prenosi pravo činjeničnog (faktičkog) vlasništva, odnosno pravo gospodarske pripadnosti dobra društvu, sukladno odredbi članka 34. Općeg poreznog zakona (Nar. nov., br. 127/00, 86/01 i 150/02).



U skladu s navedenim, za porezne svrhe nije bitno na kojoj se poziciji iz pasivi iskazuje povećanje neupisanog kapitala, ako su ispunjeni uvjeti iz odredbi navedenoga članka 10. Pravilnika o porezu na dobit. U ovom slučaju uvjeti su ispunjeni, jer je predmetnom imovinom povećan temeljni kapital društva, pri čemu samo dio vrijednosti iste, zbog založnog prava, nije mogao biti upisan u vrijednost temeljnog kapitala.

### Otpis potraživanja od građana

	<b>Ministarstvo financija – Porezna uprava</b> <b>Klasa: 410-01/05-01/1349</b> <b>Ur. broj: 513-07-21-01/05-2</b> <b>Zagreb, 28.12.2005.</b>
--	---

Otpis potraživanja od građana na ime ispostavljenih im računa, ne može se smatrati njihovim primitkom od kojeg se utvrđuje i oporezuje bilo koji oblik dohotka, a svota tako otpisanih potraživanja nije porezno priznati rashod

Od trgovačkog društva primili smo upit koji se odnosi na porezni tretman otpisa potraživanja od kupaca koji su fizičke osobe. U upitu je navedeno da društvo ima u poslovnim knjigama evidentirana potraživanja od kupaca fizičkih osoba pojedinačno manja od 400,00 kuna, vrijednosno usklađena, starija od godinu dana i koja nisu utužena (zbog viših troškova oko utuženja, u odnosu na iznose tih potraživanja). Društvo ima namjeru riješiti te otvorene stavke, pa postavlja pitanje je li moguće da se ta potraživanja otpišu na način da se svako pojedino potraživanje smatra drugim dohotkom odnosno dohotkom u naravi svakog pojedinog kupca, iz koje bi društvo trebalo obračunati, obustaviti i uplatiti propisani predujam poreza na dohodak i prireza porezu na dohodak te doprinose za obvezna osiguranja, pri čemu očekuje brojne poteškoće oko utvrđivanja, za obračun i uplatu poreza i doprinosa relevantnih podataka (umri pretplatnici, promijenjene adrese stanovanja i/ili brojevi telefona, prestanak statusa pretplatnika odnosno pretplata na drugu mobilnu mrežu i druge). Nastavno odgovaramo.

Člankom 5. Zakona o porezu na dohodak (Nar. nov. br. 177/04), propisani su izvori dohotka kojima se smatraju primici fizičkih osoba ostvareni od nesamostalnog rada, samostalne djelatnosti, imovine i imovinskih prava, kapitala, osiguranja i drugih primitaka, a od kojih se utvrđuje oporezivi dohodak od nesamostalnog rada, dohodak od samostalne djelatnosti, dohodak od imovine i imovinskih prava, dohodak od kapitala, dohodak od osiguranja i drugi dohodak.

Činjenica je da u konkretnom slučaju fizičke osobe (građani) od društva neće ostvariti odnosno primitke koji podliježu oporezivanju ni po jednoj od navedenih osnova, jer primitke od društva ne ostvaruju ni nesamostalnim radom, ni samostalnom djelatnošću, ni ulaganjem kapitala, ni davanjem na korištenje imovine i imovinskih prava, ni od osiguranja, a ni od drugih djelatnosti kod kojih se od ostvarenih primitaka utvrđuje drugi dohodak u skladu s člankom 32. Zakona o porezu na dohodak.

Slijedom navedenog se otpis potraživanja od građana na ime ispostavljenih im računa za pružene usluge, ne može smatrati njihovim primitkom od kojeg se utvrđuje i oporezuje bilo koji oblik dohotka, ako se obavlja pod jednakim uvjetima za sve pretplatnike odnosno korisnike usluga od kojih se potraživanja ne mogu naplatiti.

Sukladno članku 9. stavku 1. Zakona o porezu na dobit (Nar. nov., br. 177/04 i 90/05) propisano je da se vrijednosna usklađenja po osnovi ispravka vrijednosti potraživanja od kupaca za isporučena dobra i obavljene usluge priznaju kao rashod, ako je od dospjeća potraživanja do kraja poreznog razdoblja proteklo više od 120 dana, a ista nisu naplaćena do petnaestog dana prije dana podnošenja porezne prijave. Prema članku 9. stavak 2. toga Zakona vrijednosno usklađenje potraživanja priznaje se ako je potraživanje evidentirano u poslovnim knjigama kao prihod i ako su, pažnjom dobrog gospodarstvenika, obavljene sve radnje za

osiguranje naplate duga. Radnjama za osiguranje naplate duga smatra se u skladu sa člankom 9. stavak 3. toga Zakona, utužena potraživanja, ovršni postupak, prijava potraživanja u stečajnu masu u stečajnom postupku nad dužnikom, postignuta nagodba sa dužnikom koji nije fizička osoba ili povezana osoba, a u postupku je sanacije ili stečaja, a iznimno se u skladu s stavkom 4. članka 9. toga Zakona, priznaje otpis potraživanja koja su zastarjela i koja u svakom pojedinom poreznom razdoblju ne prelaze 5.000,00 kuna po pojedinom dužniku koji nije fizička osoba.

S obzirom da je namjera otpisati potraživanja od dužnika koji jesu fizičke osobe, svota tako otpisanih potraživanja nije porezno priznati rashod te za istu treba u skladu s odredbama članka 9. stavak 1. Zakona o porezu na dobit uvećati poreznu osnovicu.

### Otpisi nenaplativih potraživanja

	<b>Ministarstvo financija – Porezna uprava</b> <b>Klasa: 410-01/17-01/340</b> <b>Ur.br: 513-07-21-01/17-02</b> <b>Zagreb, 10.04.2017.</b>
--	--

Primili smo upit poreznog obveznika 'A' d.o.o., u svezi priznavanja rashoda s osnove otpisa nenaplativih potraživanja. Prema navodima iz upita porezni obveznik je član Europske organizacije za sigurnost zračne plovidbe – Eurocontrola, te stoga primjenjuje uredbe Europske Komisije koje se odnose na uspostavu zajedničkog sustava obračuna naknada za usluge u zračnoj plovidbi. Stoga je, prema navodima iz upita, Eurocontrol izdavatelj računa kompanijama korisnicima usluga kontrole zračne plovidbe, a isti raspoređuje prihode članicama ovisno o participaciji u kontroli svakog međunarodnoga leta. Sve poslove vezane za naplatu potraživanja za pružene usluge kontrole zračne plovidbe u međunarodnom prometu obavlja Eurocontrol koji u situaciji kada određeni korisnici usluga Eurocontrola ne izvršavaju svoje obveze postupa pažnjom dobrog gospodarstvenika te pokreće sudske ili druge postupke. Nadalje, prema navodima iz upita, Eurocontrol, nakon što iscrpi sve pravne i financijski opravdane mogućnosti naplate potraživanja, donosi odluku o otpisu potraživanja, te o istome obavještava članice Eurocontrola. Uz obavijesti o prijedlogu otpisa dostavlja se iznos duga pojedinih kompanija, opis poduzetih radnji za naplatu potraživanja pri čemu je utvrđena nemogućnost naplate potraživanja. Porezni obveznik 'A' d.o.o. zbog specifičnosti poslovanja zajedničkog sustava Eurocontrola, ne poduzima samostalno radnje za naplatu, jer je u odnosu na dužnike Eurocontrol vjerovnik, a nakon što prema dostavljenom izvješću utvrdi da su poduzete radnje za naplatu potraživanja prema kojima je utvrđena nemogućnost naplate ili ne svrsishodnost vođenja daljnjih postupaka naplate, daje suglasnost na predložene otpise Eurocontrola. Zbog navedenoga se postavlja pitanje, smatraju li se takvi otpisi porezno priznatim rashodima, obzirom da porezni obveznik 'A' d.o.o. ne pokreće samostalno radnje za naplatu potraživanja. Temeljem navedenoga u nastavku dostavljamo odgovor.

Sukladno članku 9. stavcima 1., 2. i 3. Zakona o porezu na dobit (Narodne novine, br. 177/04, 90/05, 57/06, 146/08, 80/10, 22/12, 148/13, 143/14, 50/16 i 115/16: dalje u tekstu: Zakon) vrijednosna usklađenja po osnovi ispravka vrijednosti potraživanja od kupaca za isporučena dobra i obavljene usluge, priznaju se kao rashod ako je od dospjeća potraživanja do kraja poreznog razdoblja proteklo više od 60 dana, a ista nisu naplaćena do petnaestog dana prije dana podnošenja porezne prijave. Svote vrijednosnih usklađenja potraživanja od kupaca iskazane u prethodnim poreznim razdobljima kao porezno priznati rashod uključuju se u prihode, ako do trenutka nastupa zastare prava na naplatu nije postupljeno na način propisan u stavku 2. toga članka. Vrijednosno usklađenje potraživanja priznaje se ako je potraživanje evidentirano u poslovnim knjigama kao prihod i ako su obavljene sve radnje za osiguranje naplate duga, pažnjom dobrog gospodarstvenika. Smatra se da su obavljene radnje pažnjom dobrog gospodarstvenika ako su potraživanja utužena ili se zbog njih vodi ovršni postupak,

ako su prijavljena u stečajnom postupku nad dužnikom ili ako je postignuta nagodba s dužnikom, koji nije fizička osoba ili povezana osoba, u postupku sanacije ili stečaja.

Sukladno članku 9. stavku 8. Zakona, iznimno od stavka 2. toga članka Zakona, porezno priznati rashod je otpis potraživanja iskazanih u prihodima od nepovezane osobe ako porezni obveznik dokaže da troškovi pokretanja određenih postupaka iz stavka 3. toga članka premašuju iznos potraživanja ili ako dokaže da je pažnjom dobrog gospodarstvenika pokrenuo određene radnje s ciljem naplate potraživanja pri čemu je utvrdio konačnu nemogućnost naplate otpisanog iznosa potraživanja.

Prema članku 33. stavku 2. Pravilnika o porezu na dobit (Narodne novine, br. 95/05, 133/07, 156/08, 146/09, 123/10, 137/11, 61/12, 146/12, 160/13, 12/14, 157/14, 137/15 i 1/17) porezni obveznik koji izvrši otpis potraživanja prema članku 9. stavku 8. Zakona dužan je osigurati evidenciju o tome koje je radnje poduzeo radi naplate potraživanja, podatak o troškovima koje izazivaju daljnji postupci naplate te dokaze na temelju kojih je utvrdio nemogućnost naplate

U konkretnom slučaju potrebno je uzeti u obzir specifičnost poslovanja kontrole zračne plovidbe objedinjene putem međunarodne organizacije Eurocontrola, te činjenicu da je riječ o postupcima naplate potraživanja od inozemnih kompanija koje za svoje članice provodi navedena međunarodna organizacija i koja ima određena prava i obveze prema svim članicama, što podrazumijeva i postupanje u interesu članica.

Stoga, sve dok je porezni obveznik 'A' d.o.o. član sustava Eurocontrola koji pokreće pažnjom dobrog gospodarstvenika radnje za naplatu potraživanja, a slijedom kojih utvrđuje nemogućnost naplate potraživanja, smatrat će se kako su ispunjeni uvjeti za utvrđivanje porezno priznatog rashoda otpisa potraživanja iz članka 9. stavka 8. Zakona, neovisno o tome što radnje za naplatu potraživanja poduzima Eurocontrol. Porezni obveznik je dužan na prilagođen način primijeniti odredbe članka 33. stavka 2. Pravilnika o porezu na dobit odnosno osigurati obavijest ili drugu valjanu dokumentaciju navedenu u upitu prema kojoj je Eurocontrol poduzeo određene radnje za naplatu potraživanja pri čemu je utvrdio nemogućnost naplate ili ne svrsishodnost provođenja daljnjih postupaka naplate potraživanja.

### Kazne za prometne prekršaje radnika

	<b>Ministarstvo financija – Porezna uprava</b> <b>Klasa: 410-01/07-01/1723</b> <b>Ur. broj: 513-07-21-01/08-3</b> <b>Zagreb, 05.03.2008.</b>
---	---

Kazne koje plaća društvo za prometne prekršaje što ih počine radnici društva obavljanjem poslova svoga radnog mjesta za to društvo, ne mogu se smatrati njihovim primitkom (plaćom), ali se za taj iznos povećava osnovica poreza na dobit

Sukladno članku 13. Zakona o porezu na dohodak (Nar. nov., br. 177/04), dohodak od nesamostalnog rada je razlika između primitaka pristiglih u poreznom razdoblju, sukladno članku 14. te izdataka nastalih u istom poreznom razdoblju prema članku 16. Zakona.

Članak 14. stavak 1. točka 1. Zakona propisuje da se primicima prema osnovi nesamostalnog rada (plaćom) smatra sve primitke u novcu ili naravi koje poslodavac isplaćuje ili daje radniku prema osnovi radnog odnosa, odnosno propisima koji uređuju radni odnos.

Sukladno članku 11. stavak 1. točka 1. Pravilnika o porezu na dohodak (Nar. nov., br. 95/05, 96/06 i 68/07), primicima od nesamostalnog rada (plaćom) smatraju se svi priljevi koje radniku u novcu

ili u naravi priteču na temelju rada prema osnovi radnog odnosa, prema članku 14. stavak 1. točka 1. i stavak 3. Zakona.

Kazne koje, prema tome, plaća društvo za prometne prekršaje što ih počine radnici društva obavljanjem poslova svoga radnog mjesta za to društvo, ne mogu se smatrati njihovima (izravnim ili neizravnim) priljevima kakvi im priteču na temelju rada iz radnog odnosa za to društvo, pa se prema tome radnicima ne utvrđuje i ne oporezuje dohodak od nesamostalnog rada.

S obzirom da članak 7. stavak 1. točka 7. Zakona o porezu na dobit (Nar. nov., br. 177/04, 90/05 i 57/06) propisuje povećanje porezne osnovice iz članka 5. toga Zakona i za kazne koje izriče nadležno tijelo, društvo je za svotu plaćenih kazna za počinjene prometne prekršaje u poreznom razdoblju obvezatno uvećati osnovicu poreza na dobit.

### Troškovi reprezentacije i promidžbe

	<b>Ministarstvo financija – Porezna uprava</b> <b>Klasa: 410-01/07-01/683</b> <b>Ur. broj: 513-07-21-01/07-2</b> <b>Zagreb, 29.08.2007.</b>
---	--

Proizvodi koji se poklanjaju kupcima u uobičajenom komercijalnom pakiranju spadaju u troškove reprezentacije, bez obzira što im vrijednost nije veća od 80,00 kuna

Obratio nam se porezni obveznik s pitanjem u svezi razgraničenja troškova reprezentacije od troškova promidžbe. Porezni obveznik poklanja proizvode kupcima s ciljem poboljšanja prodaje. Vrijednost proizvoda koji se poklanjaju kupcima manja je od 80,00 kuna po komadu, pa se postavlja pitanje spadaju li troškovi poklonjenih proizvoda u troškove promidžbe ili troškove reprezentacije.

Nastavno dajemo mišljenje.

U članku 7. stavak 1. točka 3. Zakona o porezu na dobit (Nar. nov., br. 177/04, 90/05 i 57/06), propisano je da se osnovica poreza na dobit povećava za 70% troškova reprezentacije (ugošćenja, darova sa ili bez utisnutog znaka tvrtke ili proizvoda, troškova odmora, športa, rekreacije i rasonode, zakupa automobila, plovila, zrakoplova, kuća za odmor), u visini troškova nastalih iz poslovnog odnosa s poslovnim partnerom.

U stavku 6. istoga članka Zakona, propisano je da se, iznimno, ne smatraju troškovima reprezentacije, proizvodi i roba iz asortimana poreznog obveznika, prilagođeni za te svrhe s oznakom »nije za prodaju«, te drugi reklamni predmeti s nazivom tvrtke, proizvoda i drugog oblika reklame (čaja, pepeljare, stolnjaci, podmetači, olovke, rokovnici, upaljači, privjesci i slično), dani za uporabu u prodajnom prostoru kupca, a ako se daju potrošačima, ne smatraju se reprezentacijom do 80,00 kuna pojedinačne vrijednosti.

Troškovi promidžbe su porezno priznati troškovi sukladno odredbi članka 5. stavak 1. Zakona o porezu na dobit. U članku 24. stavak 1. Pravilnika o porezu na dobit (Nar. nov., br. 95/05), propisano je da se troškovima promidžbe, za koje se ne uvećava porezna osnovica u smislu članka 7. stavak 6. Zakona, smatraju i troškovi nastali putem sredstva javnog priopćavanja, na oglasnim stupovima i pločama, telopima, lecima, katalozima, sajmovima, troškovi nagradnih igara u skladu s propisima o priređivanju nagradnih i sličnih igara, te troškovi kojim se promiče ime, dobro ili usluga poreznog obveznika na drugi način koji ima javno obilježje.

Prema navedenom, ako se kao promidžbeni materijal koriste predmeti s otisnutim znakom tvrtke ili proizvoda čija je pojedinačna vrijednost



veća od 80,00 kn, smatra se porezno priznatim troškom promidžbe uz uvjet da se koristi u prodajnom odnosno poslovnom prostoru kupca.

Osim uobičajenih reklamnih predmeta, u promidžbene svrhe mogu se dati i proizvodi i roba iz asortimana poreznog obveznika, prilagođeni za te svrhe s oznakom »nije za prodaju«. Proizvodima prilagođenim za potrebe promidžbe i s oznakom »nije za prodaju«, smatraju se proizvodi koji su posebno pakirani za reklamne namjene, u malim vrećicama, kutijicama, bočicama, folijama i sličnoj ambalaži poznatoj u svijetu trgovine, te imaju napisanu, nalijepljenu ili drugi način apliciranu oznaku »nije za prodaju«. Dakle, to ne mogu biti proizvodi u standardnom komercijalnom pakiranju u kojemu su na policama trgovina. Komercijalno pakiranje uobičajeno u prodaji, može biti trošak promidžbe samo u slučaju javne objave, kao što je putem raznih nagradnih igara.

Iz svega navedenoga razvidno je da proizvodi koje poklanjate kupcima u uobičajenom komercijalnom pakiranju spadaju u troškove reprezentacije, bez obzira što im vrijednost nije veća od 80,00 kuna. Ako su proizvodi pakirani prilagođeni, za promidžbene potrebe s naznakom »nije za prodaju«, tada se radi o troškovima promidžbe.

### Kamate na zajmove dioničara ili članova društva



**Ministarstvo financija – Porezna uprava**  
Klasa: 410-01/06-01/388  
Ur. broj: 513-07-21-01/06-2  
Zagreb, 19.04.2006.

Kamate na svotu zajma koji premašuje četverostruku svotu udjela dioničara odnosno člana društva u kapitalu ili glasačkom pravu, a koji drži najmanje 25% dionica ili udjela u kapitalu ili glasačkom pravu u društvu, porezno se ne priznaju kamate iznad propisanog limita

Obratio nam se porezni obveznik, s pitanjem u svezi primjene članka 8. Zakona o porezu na dobit a odnosi se na priznavanje kamata na zajmove dioničara i članova društva. Ako je zajam primljen od dioničara koji drži najmanje 25% dionica i premašuje četverostruki iznos udjela dioničara odnosno člana društva u kapitalu ili glasačkom pravu, postavlja se pitanje je li porezno nepriznata svota kamata na zajam iznad četverostrukog iznosa zajma ili ukupna svota kamate.

Prema članku 8. Zakona porezu na dobit (Nar. nov., br. 177/04 i 90/05 - dalje: Zakona), u kamate koje nisu porezno priznati rashod spadaju i kamate na zajmove koji su primljeni od dioničara odnosno člana društva koji drži najmanje 25% dionica ili udjela u kapitalu ili glasačkih prava u poreznom obvezniku, ako bilo kada u poreznom razdoblju ti zajmovi premaše četverostruku svotu udjela toga dioničara odnosno člana društva u kapitalu ili glasačkom pravu, utvrđenu u odnosu na svotu i razdoblje trajanja zajmova u poreznom razdoblju, osim kamate po kreditima od financijskih organizacija. U članku 32. Pravilnika o porezu na dobit (Nar. nov. br. 95/05 - dalje: Pravilnika), propisano je da se kamata iz članka 8. Zakona smatraju kamate na svotu zajma koji premašuje četverostruku svotu udjela dioničara odnosno člana društva u kapitalu ili glasačkom pravu, a koji drži najmanje 25% dionica ili udjela u kapitalu ili glasačkom pravu u društvu.

Prema navedenim odredbama Zakona i Pravilnika proistječe da se porezno ne priznaju kamate na svotu koja premašuje četverostruku svotu udjela dioničara odnosno člana društva u kapitalu ili glasačkom pravu, a koji drži najmanje 25% dionica ili udjela u kapitalu ili glasačkom pravu u društvu, dakle porezno se ne priznaju kamate na zajam iznad propisanog limita, te za iste treba povećati poreznu osnovicu sukladno članku 7. stavak 1. točka 12. Zakona

### Ručak i napitci za sudionike seminara



**Ministarstvo financija – Porezna uprava**  
Klasa: 410-01/06-01/845  
Ur. broj: 513-07-21-01/06-2  
Zagreb, 17.11.2006.

Ručak odnosno napitci koji će se poslužiti sudionicima seminara porezno su priznati rashodi (ne smatraju se reprezentacijom)

Društvo je postavilo upit u vezi s primjenom Zakona o porezu na dodanu vrijednost (Nar. nov., br. 47/95 do 90/05) i Zakona o porezu na dobit (Nar. nov., br. 90/05 i 57/06). Naime, tuzemni poduzetnik A u sustavu je poreza na dodanu vrijednost i registriran je za obavljanje usluga savjetovanja u vezi s poslovanjem i upravljanjem. Prilikom oglašavanja seminara dostupnog za javnost društvo A je istaknulo da je u troškove seminara uključen i ručak te napitci za sudionike seminara. Troškovi seminara uključuju naknadu predavaču, troškove najma dvorane za prezentaciju seminara odnosno troškove amortizacije ako društvo ima vlastitu dvoranu, troškove struje, vode, potrošnog sanitarnog materijala, troškove za ručak odnosno napitke te sve ostale troškove koji se direktno mogu povezati s održavanjem seminara. Račun koji bi društvo A ispostavljalo sudionicima sadržavao bi među ostalim kao opis usluge naziv seminara, datum održavanja seminara. U vezi s navedenim postavljena su pitanja:

- 1) *Kako evidentirati ulazni račun za ručak odnosno napitke u odnosu na Zakon o porezu na dodanu vrijednost i Zakon o porezu na dobit?*

Prema odredbi članka 11. stavak 1. Pravilnika o porezu na dobit (Nar. nov., br. 95/05), rashodima razdoblja za koje se utvrđuje porez, smatraju se smanjenja gospodarstvenih koristi u obliku odljeva ili iscrpljenja imovine ili stvaranja obveza koja imaju za posljedicu smanjenje kapitala, a u svrhu povećanja prihoda odnosno dobiti.

Trošak za ručak odnosno napitke ne može se, u smislu članka 7. stavak 1. točka 4. Zakona o porezu na dobit i članka 23. Pravilnika o porezu na dobit, smatrati reprezentacijom jer je pojam reprezentacije vezan uz poslovnog partnera, dakle uz osobu s kojom postoji poslovni odnos ili se očekuje da će se takav odnos uspostaviti, a odnosi se na troškove ugošćivanja poslovnih partnera, troškove odmora, rekreacije i razonode, zakupa automobila, kuća za odmor, darivanje prigodnim poklonima s otisnutim znakom tvrtke i slično.

Porez na dodanu vrijednost plaća se prema odredbi članka 2. stavak 1. točka 2. Zakona o porezu na dodanu vrijednost, na vlastitu potrošnju. Vlastitom potrošnjom smatra se među ostalim stvaranje rashoda po osnovi reprezentacije i korištenja osobnih automobila i drugih sredstava za osobni prijevoz koji se ne mogu odbiti pri oporezivanju dohotka odnosno dobiti.

Prema navedenom trošak za ručak odnosno napitke koji će se poslužiti sudionicima seminara rashod je prema odredbi članka 11. Zakona o porezu na dobit, a ne reprezentacija. S obzirom na to da je u naknadu za seminar uključen i trošak ručka odnosno napitka, smatramo da nije riječ o vlastitoj potrošnji s osnove reprezentacije, nego o porezno priznatom trošku, pa društvo A može koristiti pravo na odbitak preporeza po ulaznom računu za ručak odnosno napitke, ako su zadovoljeni uvjeti propisani člankom 104. Pravilnika o porezu na dodanu vrijednost (Nar. nov., br. 60/96 do 153/05).

- 2) *Treba li prilikom ispostavljanja računa za seminar odvojiti komponente na one oporezive porezom na dodanu vrijednost i na one koje eventualno ne bi bile oporezive, odnosno može li kao uo-*

*bičajeni trgovački naziv obavljene usluge stajati naziv seminara, datum i mjesto održavanja seminara?*

Odredbom članka 2. stavak 1. Zakona o porezu na dodanu vrijednost propisano je da se porez na dodanu vrijednost plaća na isporuke svih vrsta dobara i sve obavljene usluge u tuzemstvu uz naknadu koje poduzetnik izvrši obavljajući svoju gospodarsku ili drugu djelatnost.

Uslugama se, prema članku 4. stavak 1. Zakona o porezu na dodanu vrijednost i članka 6. Pravilnika o porezu na dodanu vrijednost, smatraju sve isporuke uz naknadu koje ne predstavljaju isporuku dobara. Ako jedinstvena isporuka istodobno ima obilježja isporuke dobara i obilježja usluge, za razvrstavanje su bitna ona obilježja koja određuju stvarni gospodarski sadržaj isporuke, uzimajući u obzir volju ugovornih strana.

Porezni obveznik mora, prema članku 15. stavak 1. Zakona o porezu na dodanu vrijednost, ispostaviti račun za isporučena dobra ili obavljene usluge te na računu posebno iskazati porez na dodanu vrijednost. Ako se isporučuju dobra ili obavljaju usluge koje su oslobođene od plaćanja poreza na dodanu vrijednost na računu treba navesti da porez na dodanu vrijednost nije zaračunan. Člankom 15. stavak 3. Zakona propisano je da račun mora sadržavati sljedeće podatke: mjesto izdavanja, broj i nadnevak, ime (naziv), adresu i matični broj ili jedinstveni matični broj građana (porezni broj poduzetnika), koji je isporučio dobra ili obavio usluge (prodavatelja), ime (naziv), adresu i porezni broj poduzetnika kome su isporučena dobra ili obavljene usluge (kupca), količinu i uobičajeni trgovački naziv ispučenih dobara te vrstu i količinu obavljenih usluga, nadnevak isporuke dobara ili obavljenih usluga, iznos naknade (cijene) ispučenih dobara ili obavljenih usluga, razvrstane po poreznoj stopi, iznos poreza razvrstan po poreznoj stopi i zbrojni iznos naknade i poreza.

Sukladno navedenom, ako društvo A obavlja isporuke dobara i usluga koje su oslobođene plaćanja poreza na dodanu vrijednost to treba navesti u računu, ako isporučuje dobra ili obavlja usluge koje se oporezuju različitim stopama poreza na dodanu vrijednost, tada iznos naknade za pojedina isporučena dobra odnosno usluge te iznos poreza treba razvrstati po poreznoj stopi.

Međutim, ako društvo A organizira seminar i u izlaznim računima kao obavljenju uslugu navodi naziv seminara (koji ima obilježja usluge i isporuke dobara u smislu članka 6. stavak 2. Pravilnika o porezu na dodanu vrijednost), riječ je o jedinstvenoj usluzi, a ne o isporuci hrane i napitaka bez naknade. S obzirom na to da je naknada za hranu i napitke sadržana u naknadi za tu jedinstvenu uslugu, račun koji društvo A izdaje sudionicima nije potrebno dijeliti prema troškovima nastalim u vezi s njezinim obavljanjem.

### Amortizacija kod iznajmljivanja dijela prostora



**Ministarstvo financija – Porezna uprava**  
**Klasa: 410-01/07-01/568**  
**Ur. broj: 513-07-21-01/07-2**  
**Zagreb, 04.07.2007.**

Ako je poslovni prostor iznajmljen u manjem dijelu, ne radi se o imovini kojom se ne obavlja djelatnost, nego o smanjenom obujmu korištenja kao trenutnom, prolaznom stanju u obavljanju djelatnosti

Obratilo nam se društvo iz Zagreba, s pitanjem u svezi priznavanja obračuna troška amortizacije.

Prema navodima u pitanju, radi se o velikom poslovnom objektu koji je jedna cjelina, namijenjenom iznajmljivanju. Kao cjelina štvajenje u

upotrebu, međutim, iznajmljen je manji dio prostora, dok će se preostali dio iznajmljivati po pronalasku zajmoprimatelja. Postavljeno je pitanje je li nakon stavljanja objekta u upotrebu porezno priznata ukupna amortizacija objekta neovisno o tome što je iznajmljen tek manji dio, na koje nastavno odgovaramo.

U članku 12. stavak 8. Zakona o porezu na dobit (Nar. nov., br. 177/04, 90/05 i 57/06), propisano je da se trošak amortizacije predmeta dugotrajne imovine priznaje kao porezni rashod od prvoga dana mjeseca koji slijedi nakon mjeseca u kojem je dugotrajna imovina stavljena u upotrebu. U članku 22. stavak 5. Pravilnika o porezu na dobit (Nar. nov., br. 90/05), propisano je da se ne priznaju se troškovi amortizacije za imovinu kojom se ne obavlja djelatnost.

Mišljenja smo da, kada se radi o poslovnoj imovini koja je stavljena u upotrebu sa svrhom obavljanja djelatnosti, priznaje obračun amortizacije na ukupni trošak nabave, po linearnoj metodi primjenom godišnjih amortizacijskih stopa iz stavka 5. članka 12. Zakona. U takovom slučaju ne radi se o imovini kojom se ne obavlja djelatnost, nego o smanjenom obujmu korištenja kao trenutnom, prolaznom stanju u obavljanju djelatnosti.

### Nagrađivanje korisnika kartičnih proizvoda



**Ministarstvo financija – Porezna uprava**  
**Klasa: 410-01/08-01/490**  
**Ur. broj: 513-07-21-01/08-2**  
**Zagreb, 11.06.2008.**

Troškovi koji će nastati banci po osnovi mjesečnih faktura vezano uz provedbu sheme lojalnosti nisu troškovi promidžbe, već porezno priznati rashod temeljem odredbe čl. 5. st. 1. Zakona o porezu na dobit

Porezni obveznik banka „X“ planira provesti projekt sheme nagrađivanja svojih klijenata - korisnika kartičnih proizvoda, a usmjeren je i na postojeće i na buduće klijente navedene banke. Takva shema naziva se shema lojalnosti, a u slučaju korisnika kreditnih i debitnih kartica, cilj je takve sheme privlačenje novih klijenata. Pravilima sheme utvrđeno je da bi svaki korisnik imao pravo na određeni broj bodova za svako plaćanje karticama navedene banke koje su uključene u takvu shemu, a koje je učinjeno na prodajnim mjestima u Republici Hrvatskoj ili u inozemstvu. Pravilima sheme utvrđene su i nagrade za lojalnost odnosno pravo na nagradu ima korisnik kartice koji svojim plaćanjima karticom koja je uključena u program prikupi određeni broj bodova. Predviđene nagrade mogu biti u obliku robe, popusta pri kupnji određene robe te usluga. Sadašnji i budući korisnici kartica bi putem publikacija i javnih glasila bili obaviješteni o točno određenim nagradama koje se mogu ostvariti u okviru sheme lojalnosti, te o točnom broju bodova koje korisnici trebaju sakupiti da bi ostvarili pravo na njih.

Provedbu opisane sheme lojalnosti, banka „X“ bi ugovorom angažirala trgovačko društvo, a ujedno bi bila i jedan od osnivača društva. Ugovorom bi bilo utvrđeno da takvo trgovačko društvo obavlja određene usluge: prikuplja podatke i vodi evidenciju o sakupljenom broju bodova svakog od korisnika kartice; putem javnih glasila i brošura obavještava sadašnje i buduće korisnike kartica o nagradama u okviru sheme lojalnosti, te broju bodova potrebnom za ostvarenje prava na nagradu; izdaje korisnicima kartica vauchere za korištenje nagrada; sklapa ugovore s prodajnim mjestima, na kojima korisnici kartica ostvaruju pravo na nagrade; vrši plaćanje po računima koje mu za pružene isporuke i obavljene usluge ispostave prodajna mjesta na kojima su korisnici kartica ostvarili pravo na nagrade; vodi evidenciju o ostvarenim nagradama, te izvještava banku o sakupljenim bodovima i realizaciji ostvarenih nagrada.



Ugovorom između banke „X“ i trgovačkog društva, utvrđeno je da trgovačko društvo za usluge provedbe sheme lojalnosti ima pravo na naknadu koja bi se utvrđivala u odnosu na mjesečno sakupljeni broj bodova korisnika kartica navedene banke, a trgovačko društvo bi za navedenu uslugu fakturiralo banci putem mjesečnih računa.

Temeljem navedenog, postavljeni su upiti, na koja u nastavku odgovaramo:

- 1) *Da li će troškovi koji će banci nastati po osnovi mjesečnih faktura trgovačko društvo za usluge provedbe navedene sheme lojalnosti, biti porezno priznati rashodi po osnovu promidžbe?*

Zakon o porezu na dobit (Nar. nov., br. 177/04, 90/05 i 57/06 - u daljnjem tekstu: Zakon) u članku 5. stavku 1. propisuje da je osnovica poreza na dobit, dobit koja se utvrđuje prema računovodstvenim propisima kao razlika prihoda i rashoda prije obračuna poreza na dobit, uvećana i umanjena prema odredbama Zakona.

Zakon u članku 7. stavku 1. točki 3. propisuje da se porezna osnovica iz članka 5. Zakona povećava za 70% troškova reprezentacija (ugošćenja, darova sa ili bez utisnutog znaka tvrtke ili proizvoda, troškova odmora, športa, rekreacije i razonode, zakupa automobila, plovila, zrakoplova, kuća za odmor), u visini troškova nastalih iz poslovnog odnosa s poslovnim partnerom. Prema stavku 5. navedenog članka, iznimno od stavka 1. točke 3. navedenog članka, ne smatraju se reprezentacijom proizvodi i roba iz asortimana poreznog obveznika prilagođeni za te svrhe s oznakom „nije za prodaju“, te drugi reklamni predmeti s nazivom tvrtke, proizvoda i drugog oblika reklame (čaše, pepeljare, stolnjaci, podmetači, olovke, rokovnici, upaljači, privjesci i slično) dani za uporabu u prodajnom prostoru kupca, a ako se daju potrošačima, ne smatraju se reprezentacijom do 80,00 kuna pojedinačne vrijednosti.

Pravilnik o porezu na dobit (Nar. nov., broj 95/05 i 133/07 - u daljnjem tekstu: Pravilnik) propisuje da se troškovima promidžbe za koje se ne uvećava porezna osnovica u smislu članka 7. stavak 6. Zakona, smatraju i troškovi nastali putem sredstva javnog pripočavanja, na oglasnim stupovima i pločama, telopima, lecima, katalozima, sajmovima, troškovi nagradnih igara u skladu s propisima o priređivanju nagradnih i sličnih igara, te troškovi kojim se promiče ime, dobro ili usluga poreznog obveznika na drugi način koji ima javno obilježje.

Temeljem navedenog, troškovi koji će nastati banci po osnovi mjesečnih faktura vezano uz provedbu sheme lojalnosti nisu troškovi promidžbe, već porezno priznati rashod temeljem odredbe članka 5. stavka 1. Zakona i članka 11. stavka 1. Pravilnika. Naime, banka plaća mjesečnu naknadu trgovačkom društvu. Takvo trgovačko društvo, prema navodima iz upita, obavlja, između ostalog, usluge obavještanja sadašnjih i budućih korisnika kartica, putem javnih glasila i brošura, o nagradama u okviru sheme lojalnosti. Navedeno znači, da će troškovi promidžbe trgovačkog društva biti porezno priznati rashodi trgovačkog društva, a naknada koju će banka plaćati trgovačkom društvu za obavljene usluge je prihod trgovačkog društva.

- 2) *Da li će troškovi koji će trgovačkom društvu nastati po osnovi faktura dobavljača i izdavanja vauchera za korištenje nagrada korisnicima kartica odnosno troškovi koji će nastati pri obavljanju usluge provedbe navedene sheme lojalnosti, biti porezno priznati rashod trgovačkog društva?*

Prema članku 2. stavku 1. Zakona porezni obveznik je trgovačko društvo i druga pravna i fizička osoba rezident Republike Hrvatske koja gospodarsku djelatnost obavlja samostalno, trajno i radi ostvarivanja dobiti, dohotka ili prihoda ili drugih gospodarskih procjenjivih koristi.

Zakon u članku 5. stavku 1. propisuje da je osnovica poreza na dobit, dobit koja se utvrđuje prema računovodstvenim propisima kao razlika prihoda i rashoda prije obračuna poreza na dobit, uvećana ili umanjena prema odredbama Zakona.

Sukladno članku 9. stavku 1. Pravilnika prihodima razdoblja za koje se utvrđuje porez (porezno razdoblje), sukladno članku 5. stavak 1. Zakona, smatraju se bruto povećanja gospodarstvenih koristi za isporučena dobra, obavljene usluge i po drugim osnovama u obliku priljeva ili povećanja imovine ili smanjenja obveza što ima za posljedicu povećanje kapitala do kraja toga razdoblja. Povećanjem kapitala smatraju se i sva izravna povećanja dobiti i svih oblika kapitala osim revalorizacijskih pričuva. S revalorizacijskim pričuvama izjednačavaju se i odgovarajuće pričuve za vrijednosna usklađenja financijske imovine, utvrđene po posebnim propisima.

Pravilnik u članku 11. stavku 1. propisuje da se rashodima razdoblja za koje se utvrđuje porez (porezno razdoblje), sukladno članku 5. stavak 1. Zakona, smatraju smanjenja gospodarstvenih koristi u obliku odljeva ili iscrpljenja imovine ili stvaranja obveza koja imaju za posljedicu smanjenje kapitala a u svrhu povećanja prihoda odnosno dobiti.

Temeljem navedenog, trgovačko društvo je obveznik poreza na dobit, a troškovi koje takvo trgovačko društvo ima po osnovi faktura dobavljača i izdavanja vauchera za korištenje nagrada korisnicima kartica, smatraju se porezno priznatim rashodima.

## Oporezivanje premija osiguranja od posljedica nesretnog slučaja

	<b>Ministarstvo financija – Porezna uprava</b> <b>Klasa: 410-01/09-01/1374</b> <b>Ur. broj: 513-07-21-01/09-2</b> <b>Zagreb, 13.11.2009.</b>
--	---

**Ako poslodavac osigura svoje radnike od nezgode, premije osiguranja ne smatraju se primicima od nesamostalnog rada tih radnika te su porezno priznati rashodi**

Primili smo upit kako tretirati plaćene premije osiguranja od nezgode što ih uplaćuje poslodavac za svoje radnike s obzirom da takvo osiguranje nema u sebi ugrađenu štednu komponentu, te se isplaćuje jedino u slučaju nastupa osiguranog slučaja, što znači da ukoliko osigurani slučaj ne nastupi, niti korisnik niti ugovaratelj osiguranja ne mogu ostvariti nikakva prava kod osiguravatelja. Kolektivne police osiguranja od nezgode se sklappaju na godišnjoj osnovi, te poslodavac odnosno ugovaratelj osiguranja uz ugovor o osiguranju prilaže i popis radnika na koje se premija osiguranja odnosi. U nastavku odgovaramo.

Odredbama članka 14. stavak 1. točka 1.4 Zakona o porezu na dohodak (Narodne novine, broj 177/04 i 73/08) propisano je da se primicima od nesamostalnog rada (plaćom) smatraju svi primici koje poslodavac isplaćuje ili daje radniku po osnovi radnog odnosa prema propisima koji uređuju radni odnos, i to: premije osiguranja koje poslodavci plaćaju za svoje radnike po osnovi životnog osiguranja, dopunskog i privatnog zdravstvenog osiguranja, dobrovoljnog mirovinskog osiguranja i osiguranja njihove imovine.

Odredbama članka 3. Zakona o osiguranju (Narodne novine, broj 151/05 i 87/08) propisano je da su poslovi osiguranja sklapanje i ispunjavanje ugovora o neživotnom i životnom osiguranju odnosno reosiguranju, osim obveznih socijalnih osiguranja, pri čemu se poslovnima životnih osiguranja smatraju osiguranje života i rentna osiguranja, a poslovnima neživotnih osiguranja, između ostalih i osiguranje od nezgode.

Prema članku 5. stavak 1. Zakona o porezu na dobit (Narodne novine, broj 177/04, 90/05, 57/06 i 146/08) porezna osnovica je dobit koja se

utvrđuje prema računovodstvenim propisima kao razlika prihoda i rashoda prije obračuna poreza na dobit, uvećana i umanjena prema odredbama toga Zakona.

Prema članku 11. stavak 1. Pravilnika o porezu na dobit (Narodne novine, broj 95/05, 133/07 i 156/08) rashodima razdoblja za koje se utvrđuje porez (porezno razdoblje), sukladno članku 5. stavak 1. Zakona o porezu na dobit, smatraju se smanjenja gospodarske koristi u obliku odljeva ili iscrpljenja imovine ili stvaranja obveza koja imaju za posljedicu smanjenje kapitala a u svrhu povećanja prihoda odnosno dobiti.

Slijedom navedenog, osiguranje od nezgode spada u neživotna osiguranja, a osigurana se svota isplaćuje samo ako nastupi osigurani slučaj (smrt uslijed nesretnog slučaja, potpuna ili djelomična invalidnost uslijed nesretnog slučaja, osiguranje naknade bolničkih dana i troškova liječenja, ošteta za bolove i drugo). Ako poslodavac osigura svoje radnike od nezgode, premije osiguranja ne smatraju se primicima od nesamostalnog rada tih radnika, te sukladno tome, ne podliježu obvezi obračuna, obustave i uplate poreza na dohodak i prireza porezu na dohodak. Premije osiguranja za slučaj nezgode na radu koje uplaćuje poslodavac za svoje radnike, smatraju se porezno priznatim rashodom.

### Testna i zamjenska vozila - evidencija i porezni tretman



**Ministarstvo financija – Porezna uprava**  
**Klasa: 410-01/08-01/1085**  
**Ur. broj: 513-07-21-01/09-2**  
**Zagreb, 25.03.2009.**

Vozila koja se isključivo koriste kao test vozila i vozila za potrebe servisa, pri nabavi evidentiraju kao kratkotrajna imovina jer se prodaja u uobičajenim uvjetima i ostvaruje unutar godine dana od dana nabave

Porezni obveznik postavio je upit koji se odnosi na evidenciju i porezni tretman testnih i zamjenskih vozila. Prema navodima iz upita, djelatnost poreznog obveznika je prodaja automobila pri čemu u svrhu povećanja prodaje potencijalnim kupcima i kupcima osiguravaju testna i zamjenska vozila. Porezni obveznik u upitu navodi i obvezno postupanje prema pravilniku njihovog principala da testna vozila moraju služiti za potrebe probe najmanje 4 a najviše 6 mjeseci, dok zamjenska vozila za potrebe servisa moraju služiti najmanje 8 a najviše 12 mjeseci. Pitanje poreznog obveznika se odnosi na klasifikaciju test i zamjenskih vozila kao kratkotrajnu ili dugotrajnu imovinu sukladno HSFI 8. U nastavku odgovaramo.

Prema Hrvatskim standardima financijskog izvještavanja (u daljnjem tekstu HSFI), odnosno prema HSFI 8 točka 1., kratkotrajna imovina je imovina koja ispunjava jedan od sljedećih kriterija:

- očekuje se njena potrošnja ili realizacija ili prodaja tijekom normalnog poslovnog ciklusa poduzetnika;
- drži se prvenstveno zbog trgovanja;
- očekuje se realizacija unutar dvanaest mjeseci nakon datuma bilance ili
- je novac ili novčani ekvivalent. Neki novčani ekvivalent nije kratkotrajna imovina, ako je zabranjeno njime trgovati ili se koristi za podmirenje obveze barem dvanaest mjeseci nakon datuma bilance.

Prema HSFI 8 dugotrajna imovina namijenjena prodaji je imovina čija će se knjigovodstvena vrijednost nadoknaditi putem prodaje (s tim da je ta prodaja vrlo vjerojatna), a ne putem korištenja. Prodaja ove imovine provest će se unutar jedne godine od datuma klasifikacije. Takva dugotrajna imovina koja je namijenjena prodaji, klasificira se kao kratkotrajna imovina.

HSFI 8 također propisuje da se dugotrajna imovina namijenjena prodaji mjeri po knjigovodstvenoj vrijednosti ili fer vrijednosti umanjenoj za

troškove prodaje, ovisno što je niže. Rashod ili prihod od prodaje dugotrajne imovine namijenjene prodaji iskazuje se u računu dobiti i gubitka u trenutku otuđenja, u okviru ostalih prihoda ili ostalih rashoda po neto principu. Nadalje, sukladno HSFI 8 imovina namijenjena prodaji se posebno iskazuje u bilanci kao zaliha i ne može se amortizirati.

Prema MSFI 10 zalihe su kratkotrajna materijalna imovina koja se drži zbog prodaje u redovitom roku poslovanja, u procesu proizvodnje za navedenu prodaju ili u obliku materijala ili dijelova koji će biti utrošeni u procesu proizvodnje ili u postupku pružanja usluga. Sukladno HSFI 10 zalihe obuhvaćaju i trgovačku robu, a mjerenje zaliha se obavlja po troškovima nabave ili po neto utrživoj vrijednosti, ovisno o tome što je niže.

Ako je poduzetnik provodio računovodstvenu politiku u prethodnom razdoblju različitu od računovodstvene politike koju nalažu HSFI, poduzetnik će sukladno Okviru za primjenu hrvatskih standarda financijskog izvještavanja provesti usklađivanje sa datumom prijelaza na primjenu HSFI-a. Poduzetnik učinke usklađivanja priznaje izravno u zadržanu dobit ili preneseni gubitak.

Slijedom navedenog i navedenog u upitu mišljenja smo da se vozila koja se isključivo koriste kao test vozila i vozila za potrebe servisa, pri nabavi evidentiraju kao kratkotrajna imovina jer se prodaja u uobičajenim uvjetima i ostvaruje unutar godine dana od dana nabave. Naime vozila su nabavljena s ciljem prodaje u roku od godine dana, a eventualno produženje razdoblja za dovršenje prodaje preko godine uzrokuju događaji i okolnosti (smanjenje prodaje) na koje poduzetnik ne može utjecati.

### Prijenos poreznog gubitka u razdoblju likvidacije



**Ministarstvo financija – Porezna uprava**  
**Klasa: 410-01/17-01/2599**  
**Ur.br: 513-07-21-01/18-2**  
**Zagreb, 16.01.2018.**

Zakonom o porezu na dobit je propisano pravo na prijenos poreznog gubitka, kao porezne olakšice u razdoblju od pet godina, a ne u razdoblju od pet poreznih razdoblja

Primili smo upit poreznog obveznika u svezi prava na prijenos poreznog gubitka nastalog u razdoblju koje prethodi postupku likvidacije. Prema navodima iz upita porezni obveznik posluje s gubitkom te iz prethodnih poreznih razdoblja ima neiskorištenih poreznih gubitaka. Obzirom da porezni obveznik planira pokrenuti postupak likvidacije, postavlja se pitanje o pravu na prijenos poreznog gubitka iz prethodnih poreznih razdoblja u slučaju da postupak likvidacije potraje duže od pet godina. Temeljem navedenog u nastavku dajemo odgovor.

Sukladno odredbama članka 17. stavcima 1. i 2. Zakona o porezu na dobit (Narodne novine, br. 177/04, 90/05, 57/06, 146/08, 80/10, 22/12, 148/13, 143/14, 50/16 i 115/16) ako se u postupku utvrđivanja porezne osnovice utvrdi negativna osnovica, porezni obveznik ima porezni gubitak. Porezni gubitak prenosi se i nadoknađuje umanjivanjem porezne osnovice u sljedećih pet godina, ako Zakon ne određuje drukčije.

Članak 29. stavak 1. Zakona o porezu na dobit propisuje da se porez na dobit utvrđuje za porezno razdoblje koje je u pravilu kalendarska godina. Nadalje, prema stavku 3. točki 7. navedenoga članka Zakona, porezno razdoblje čini dio poslovne godine, ako je razdoblje koje se nastavlja od otvaranja do okončanja postupka likvidacije.

Prema članku 113. stavku 1. Zakona o trgovačkim društvima (Narodne novine, br. 111/93, 34/99, 121/99, 52/00, 118/03, 107/07, 146/08, 137/09, 152/11, 111/12, 68/13 i 110/15) nakon nastanka razloga za prestanak društva provodi se likvidacija ako članovi ne dogovore drugačiji način obračuna i podjele ili se nad društvom ne otvori stečaj. Člankom 117. Zakona o trgovačkim društvima propisano je da likvidatori moraju završiti tekuće poslove, naplatiti tražbine društva, unovčiti preostalu



imovinu i podmiriti vjerovnike. Radi dovršenja poslova koji su u tijeku oni mogu sklapati i nove poslove. U granicama svog poslovnog djelovanja likvidatori zastupaju društvo.

Slijedom navedenoga, porezni gubitak se može prenositi i nadoknaditi tijekom pet godina, nakon godine u kojoj je gubitak utvrđen, odnosno najstariji gubitak kojim porezni obveznik može umanjiti osnovicu poreza na dobit, na način da je iskaže u prijavi poreza na dobit, je onaj koji je nastao prije pet godina. Porezna olakšica izražena u obliku prava na prijenos poreznog gubitka iskazuje se u prijavi poreza na dobit odnosno u Obrascu PD prema priloženom pregledu poreznih gubitaka.

Zakonom je propisano da se porez na dobit utvrđuje za razdoblje koje je u pravilu kalendarska godina, dok je u slučaju likvidacije porezno razdoblje utvrđeno kao razdoblje koje se nastavlja od otvaranja do okončanja postupka likvidacije. Međutim, Zakonom je propisano pravo na prijenos poreznog gubitka, kao porezne olakšice u razdoblju od pet godina, a ne u razdoblju od pet poreznih razdoblja. Uzimajući u obzir svrhu provođenja postupka likvidacije, a to je završavanje poslova društva, Zakon ne propisuje izuzetak za slučajeve kada razdoblje likvidacije potraje duže od pet godina. Stoga, porezni obveznik u prijavi poreza na dobit neće moći iskazati porezne gubitke iz razdoblja koja prethode otvaranju postupka likvidacije ukoliko postupak likvidacije potraje više od pet godina.

### Porezni tretman dnevne parkirne karte

	<b>Ministarstvo financija – Porezna uprava</b> <b>Klasa: 410-01/18-01/836</b> <b>Ur.br: 513-07-21-01/18-2</b> <b>Zagreb, 25.05.2018.</b>
--	---

Troškovi dnevne parkirne karte smatraju porezno priznatim rashodima društva

Na dostavljeni upit o poreznom tretmanu dnevne parkirne karte za parkiranje službenih vozila na službenim putovanjima, odnosno smatra li se to kaznom ili troškom parkinga te je li to porezno priznati ili nepriznati trošak kod obračuna poreza na dobit, u nastavku odgovaramo:

Odredbama članka 20. Zakona o porezu na dohodak (Narodne novine, broj 115/16; dalje u tekstu Zakon) propisano je da je dohodak od nesamostalnog rada razlika između primitaka priteklih u poreznom razdoblju u skladu s odredbama članka 21. Zakona i izdataka nastalih u istom poreznom razdoblju u skladu s odredbama članka 23. Zakona.

Člankom 21. stavkom 1. točkom 1. Zakona propisano je da se primicima po osnovi nesamostalnog rada (plaćom) smatraju svi primici u novcu ili u naravi koje poslodavac isplaćuje ili daje radniku po osnovi radnog odnosa, prema propisima koji uređuju radni odnos.

Nadalje, sukladno članku 2. stavku 6. Zakona o porezu na dobit (Narodne novine, broj 177/04, 90/05, 57/06, 146/08, 80/10, 22/12, 148/13, 143/14, 51/16 i 115/16) porezni obveznik je trgovačko društvo i druga pravna i fizička osoba rezident Republike Hrvatske koja gospodarsku djelatnost obavlja samostalno, trajno i radi ostvarivanja dobiti, dohotka ili prihoda ili drugih gospodarskih procjenjivih koristi.

Prema članku 11. stavku 1. Pravilnika o porezu na dobit (Narodne novine, br. 95/05, 133/07, 156/08, 146/09, 123/10, 137/11, 61/12, 146/12, 160/13, 12/14, 157/14, 137/15, 1/17, 2/18) rashodima razdoblja za koje se utvrđuje porez (porezno razdoblje), sukladno članku 5. stavku 1. Zakona o porezu na dobit, smatraju se smanjenja gospodarstvenih koristi u obliku odljeva ili iscrpljenja imovine ili stvaranja obveza koja imaju za posljedicu smanjenje kapitala, a u svrhu povećanja prihoda odnosno dobiti.

U skladu s navedenim odredbama propisa o porezu na dohodak, dnevna parkirna karta koju plaća društvo za parkiranje službenih vozila na službenom putovanju radnika društva tijekom obavljanja poslova

svoje radnog mjesta za to društvo, ne mogu se smatrati (izravnim ili neizravnim) prijevima radnika, koji im priteču na temelju rada po osnovi radnog odnosa za to društvo, pa se po toj osnovi radnicima ne utvrđuje i ne oporezuje dohodak od nesamostalnog rada. Nadalje, u skladu s navedenim odredbama propisa o porezu na dobit navedeni se troškovi smatraju porezno priznatim rashodima društva.

### III. Porezne olakšice, oslobođenja i poticaji

#### Priznavanje prava na prijenos poreznog gubitka u slučaju promjene strukture vlasništva poreznog obveznika za više od 50%

	<b>Ministarstvo financija – Porezna uprava</b> <b>Klasa: 410-01/10-01/1624</b> <b>Ur. broj: 513-07-21-01/10-2</b> <b>Zagreb, 16.08.2010.</b>
--	---

Poreznom obvezniku ne prestaje pravo na prijenos poreznog gubitka ako se tijekom poreznog razdoblja struktura vlasništva promjeni i za 100 % u odnosu na strukturu vlasništva na početku poreznog razdoblja, međutim uz uvjet da tijekom dva porezna razdoblja nakon promjene vlasništva ne dođe do bitne promjene djelatnosti te da je porezni obveznik dva porezna razdoblja prije promjene vlasništva obavljao djelatnost

Priznavanje prava na prijenos poreznog gubitka u slučaju promjene strukture vlasništva poreznog obveznika za više od 50% odnosno da li će porezni obveznik koji već dvije godine kontinuirano obavlja registriranu djelatnost ostvariti pravo na prijenos poreznog gubitka ako se tijekom poreznog razdoblja struktura vlasništva poreznog obveznika promijeni za 100% u odnosu na strukturu vlasništva na početku poreznog razdoblja pri čemu neće doći do promjene djelatnosti

Odredbama članka 17. stavcima 5., 6., i 7. Zakona o porezu na dobit (Narodne novine broj 177/04, 90/05, 57/06, 146/08 i 80/10) propisano je da pravnom sljedniku prestaje pravo na prijenos poreznoga gubitka:

1. ako pravni prednik već dva porezna razdoblja prije statusne promjene ne obavlja djelatnosti, ili 2. ako tijekom dva porezna razdoblja od nastanka statusne promjene bitno promijeni djelatnost pravnog prednika. Za iznos iskorištenoga poreznoga gubitka, pravni sljednik je dužan uvećati poreznu osnovicu u poreznom razdoblju u kojem je prestalo pravo na prijenos poreznoga gubitka sukladno stavku 5. toga članka. Stavci 5. i 6. navedenog članka primjenjuju se i u slučaju kada se u poreznom razdoblju struktura vlasništva poreznog obveznika promijeni za više od 50% u odnosu na strukturu vlasništva na početku poreznog razdoblja.

Prema navedenom, uvjeti propisani člankom 17. stavkom 5. Zakona o porezu na dobit, kojima se ograničava pravo na prijenos poreznog gubitka pri statusnim promjenama primjenjuju se i u slučaju kada se struktura vlasništva poreznog obveznika promijeni za više od 50% u odnosu na strukturu vlasništva poreznog obveznika na početku poreznog razdoblja. Stoga pravo na prijenos poreznog gubitka prestaje i poreznom obvezniku kojemu se struktura vlasništva tijekom poreznog razdoblja promijeni za više od 50 % u odnosu na strukturu vlasništva na početku poreznog razdoblja, ako porezni obveznik već dva porezna razdoblja prije promjene vlasništva ne obavlja djelatnost ili ako tijekom dva porezna razdoblja nakon promjene vlasništva bitno promijeni djelatnost.

Slijedom navedenoga, u konkretnom slučaju, poreznom obvezniku ne prestaje pravo na prijenos poreznog gubitka ako se tijekom poreznog razdoblja struktura vlasništva promjeni i za 100 % u odnosu na strukturu vlasništva na početku poreznog razdoblja, međutim uz uvjet da tijekom dva porezna razdoblja nakon promjene vlasništva ne dođe do bitne promjene djelatnosti te da je porezni obveznik dva porezna razdoblja prije promjene vlasništva obavljao djelatnost.

#### IV. Porez po odbitku

##### Porez na dobit po odbitku za softver

	<b>Ministarstvo financija – Porezna uprava</b> <b>Klasa: 410-01/08-01/207</b> <b>Ur. broj: 513-07-21-01/08-3</b> <b>Zagreb, 26.03.2008.</b>
---	--

Ne plaća se porez po odbitku ako se radi o kupnji softvera za korištenje ili ako se radi o kupnji softvera kao robe za daljnju prodaju bez stjecanja autorskih i drugih prava intelektualnog vlasništva

Obratio nam se porezni obveznik „A“ d.o.o., s pitanjem u svezi plaćanja poreza po odbitku pri kupnji licence za poslovni sustav (softverski program). Društvo „A“ d.o.o. naručuje od tvrtke „B“ iz Dublina, isključivo za krajnjeg poznatog korisnika, putem elektronske pošte, licenčnu datoteku za poslovni sustav X. Tvrtka „B“ isporučuje naručenu licenčnu datoteku „Y“, koji potom istu isporučuje krajnjem korisniku, kupcu. Licenčna datoteka konfigurirana je za poznatog kupca i isključivo njemu daje pravo korištenja poslovnog sustava sukladno naručenoj konfiguraciji. Društvo „A“ pritom ne ostvaruje nikakva licenčna autorska ili bilo kakva druga prava intelektualnog vlasništva na temelju navedene licenčne datoteke. Isto tako društvo „A“ ne može licenčnu datoteku prodati niti jednom drugom subjektu, jer nema pravo distribucije i prodaje licenčne datoteke nikome drugome osim unaprijed poznatom kupcu navedenom u inicijalnoj narudžbi, te istu tretira kao robu u tranzitu. Zbog navedenog porezni obveznik, društvo „A“ d.o.o. smatra da nema obvezu obračunati porez po odbitku prema članku 31. Zakona o porezu na dobit.

Nastavno dajemo mišljenje.

Prema članku 31. stavak 4. Zakona o porezu na dobit (Nar. nov., br. 177/04, 90/05 i 57/06), porez po odbitku plaća se, između ostaloga, na autorska prava i druga prava intelektualnog vlasništva (prava na reprodukciju, patente, licencije, zaštitni znak, dizajn ili model, proizvodni postupak, proizvodne formule, nacrt, plan, industrijsko ili znanstveno iskustvo i druga slična prava), koje se plaćaju inozemnim osobama koje nisu fizičke osobe. U članku 49. stavak 1. Pravilnika o porezu na dobit (Nar. nov., br. 95/05 i 133/07), propisano je da u naknade za autorska prava i druga prava intelektualnog vlasništva, prema članku 32. Zakona, spadaju i naknade za ustupanje prava na uporabu intelektualnog vlasništva koje obuhvaćaju zaštitu prava na reprodukciju književnih, umjetničkih i znanstvenih djela, kinematografskih djela, patenata, zatim prava na uporabu imena proizvoda i zaštitnih znakova, dizajna ili modela, planova, nacrta, tajnih formula ili postupaka, prava na patent, licenciju, zaštitni znak, dizajn ili model, proizvodni postupak, proizvodnu formulu, nacrt, plan, industrijsko ili znanstveno iskustvo, koja su prava zaštićena pravnim propisima i običajima kojima se regulira njihovo stjecanje i uporaba.

Naknada za softver spada u naknade za autorska prava i druga prava intelektualnog vlasništva. U skladu s tim, ako se plaća naknada za softver koji ima elemente autorskih prava ili drugih prava intelektualnog vlasništva, u koje spada i licenca, tada se naknada oporezuje porezom

po odbitku. Ako kupljeni softver nema tih obilježja, tada se porez po odbitku ne plaća.

U pravilu, porez po odbitku plaća se ako se radi o ustupanju autorskih prava na korištenje softvera radi prodaje ili radi daljnjeg razvitka pri čemu se ustupa na vremenski ograničeno korištenje zaštićeno autorsko pravo. Ako se radi o kupnji softvera za korištenje, ne plaća se porez po odbitku.

Zbog navedenog smatramo da, ako se radi o kupnji softvera kao robe za daljnju prodaju bez stjecanja autorskih i drugih prava intelektualnog vlasništva, tada se na naknade za softver ne plaća porez po odbitku.

##### Porez po odbitku za kamate prenesene u kapitalnu pričuvu

	<b>Ministarstvo financija – Porezna uprava</b> <b>Klasa: 410-01/09-01/773</b> <b>Ur. broj: 513-07-21-01/09-2</b> <b>Zagreb, 09.06.2009.</b>
---	--

Kamate koje nisu isplaćene inozemnom društvu ali su prenesene u kapitalnu pričuvu sukladno odluci društva, oporezuju se porezom na dobit po odbitku

Društvo za poslovno savjetovanje zatražilo je tumačenje odredbe članka 49. stavka 6. Pravilnika o porezu na dobit. Naime, prema navodima iz upita, društvo X. iz Hrvatske (društvo – kćer) primilo je u 2008. godini kredit od društva Y. iz Austrije (društvo – majka). Na ugovoreni iznos kredita obračunate su i kamate, te su evidentirane kao obveza po kamata prema povezanom društvu Y. Krajem 2008. godine društvo Y. je donijelo odluku da se obveza po kreditu kao i pripadajuće obveze za kamate zbog poboljšanja strukture kapitala prenose u kapitalne pričuve društva X. Stoga podnositelj upita postavlja upit da li ovakav način podmirenja kamata podliježe obvezi obračunavanja i plaćanja poreza po odbitku, budući da stvarnog plaćanja kamata nije bilo, već su obveze za kamate zajedno sa pripadajućom glavnicom prenesene u kapitalne pričuve društva X. Temeljem navedenog u nastavku odgovaramo.

Ugovor između Republike Hrvatske i Republike Austrije o izbjegavanju dvostrukog oporezivanja porezima na dohodak i na imovinu (Nar. nov. – Međ. ugov., br. 3/01) u članku 11. stavku 1. propisuje se kamate nastale u državi ugovornici, a isplaćene rezidentu druge države ugovornice, mogu oporezivati u toj drugoj državi.

Sukladno članku 31. stavku 1. Zakona o porezu na dobit (Nar. nov., br. 177/04, 90/05 i 57/06) porez po odbitku u smislu navedenog Zakona jest porez kojim se oporezuje dobit koju ostvari nerezident u Republici Hrvatskoj. Stavak 4. navedenog članka, propisuje, između ostalog, da se porez po odbitku iz stavka 1. istoga članka plaća na kamate te na autorska prava i druga prava intelektualnog vlasništva koje se plaćaju inozemnim osobama koje nisu fizičke osobe.

Pravilnik o porezu na dobit (Nar. nov., br. 95/05, 133/07 i 156/08) propisuje u članku 49. stavku 6. da ako se obveza za kamate iz članka 31. stavka 4. Zakona o porezu na dobit podmiruje bez stvarnog plaćanja, kamate se smatraju plaćenima i podlijeću plaćanju poreza po odbitku.

Temeljem navedenog, iako nisu isplaćene, kamate su postale dio kapitalnih pričuva sukladno odluci društva, te su stekle status isplaćenih kamata bez financijskog tijeka, stoga zajmodavac odnosno društvo Y. iz Austrije s njima raspolaže kao da su isplaćene. Navedeno znači da je na takve kamate potrebno obračunati i uplatiti porez na dobit po odbitku sukladno odredbama Zakona o porezu na dobit, Pravilnika o porezu na dobit, te Ugovora između Republike Hrvatske i Republike Austrije o izbjegavanju dvostrukog oporezivanja porezima na dohodak i na imovinu.

Podnositelja upita upućujemo i na odredbe članka 13. Zakona o porezu na dobit koje propisuju poreznu osnovicu u poslovanju između povezanih osoba rezidenta i nerezidenta, te na članak 14. navedenog Zakona koji sadrži odredbe o kamata između povezanih osoba.

**Poreza po odbitku na teret isplatitelja**

**Ministarstvo financija – Porezna uprava**  
**Klasa: 410-01/11-01/459**  
**Ur. broj: 513-07-21-01/11-2**  
**Zagreb, 14.03.2011.**

Ako tuzemni porezni obveznik zbog određenih okolnosti izvrši isplatu ukupno ugovorene naknade inozemnom primatelju, obvezan je primjenom odgovarajuće porezne stope obračunati i uplatiti obvezu porez po odbitku, a takvu uplatu u poslovnim knjigama evidentirati kao porezno ne priznati rashod poslovanja

Sukladno članku 31. stavcima 1., 2., i 3. Zakona o porezu na dobit (Narodne novine broj 177/04, 60/05, 57/06 i 80/10) porez po odbitku u smislu toga Zakona jest porez kojim se oporezuje dobit koju ostvari nerezident u Republici Hrvatskoj. Porezni obveznik poreza po odbitku je isplatitelj. Porezna osnovica poreza po odbitku je bruto iznos naknade koju tuzemni isplatitelj plaća nerezidentu – inozemnom primatelju.

Prema članku 50. stavku 1. Pravilnika o porezu na dobit (Narodne novine broj 95/05, 133/07, 156/08, 146/09 i 123/10) poreznim obveznikom u smislu članka 31. Zakona o porezu na dobit smatra se svaki tuzemni isplatitelj koji plaća naknade inozemnim osobama, poduzetnicima koje nisu fizičke osobe. Prema stavku 4. navedenoga članka Pravilnika o porezu na dobit tuzemni isplatitelj naknada obvezan je nerezidentima pri svakoj isplati naknada, sukladno članku 31. Zakona, obračunati, obustaviti i uplatiti porez po odbitku u skladu s odredbama toga Zakona, ako ti nerezidenti imaju sjedište u državama s kojima Republika Hrvatska ne primjenjuje ugovor o izbjegavanju dvostrukog oporezivanja.

Slijedom navedenoga, porez po odbitku se obračuna i plaća u trenutku plaćanja naknade inozemnom primatelju, na način da se naknada koja je već evidentirana kao trošak poslovanja, dijeli na, dio koji se uplaćuje primatelju naknade i na dio poreza po odbitku koji se primjenom odgovarajuće porezne stope u tom trenutku uplaćuje na propisani račun državnog proračuna.

Stoga, u konkretnom slučaju, ako porezni obveznik zbog određenih okolnosti izvrši isplatu ukupno ugovorene naknade primatelju, obvezan je primjenom odgovarajuće porezne stope obračunati i uplatiti obvezu porez po odbitku, a takvu uplatu u poslovnim knjigama evidentirati kao porezno ne priznati rashod poslovanja. Naime, kako je već navedeno, porez po odbitku je porez kojim se oporezuje dobit koju ostvari nerezident u Republici Hrvatskoj, a isplatitelj naknade je obvezan iz iste obustaviti i uplatiti porez po odbitku sukladno odredbama Zakona i Pravilnika o porezu na dobit, za isplatitelja naknade obveza plaćanja poreza po odbitku nije poseban dodatni trošak.

## Objavite financijske izvještaje u RiPup-u



**980,00 kn + PDV**  
**Tel.: 01 49 21 737**

**Porezni tretman naknada u svezi sa softverom**

**Ministarstvo financija – Porezna uprava**  
**Klasa: 410-01/06-01/45**  
**Ur. broj: 513-07-21-01/06-2**  
**Zagreb, 24.10.2006.**

Iako pojam »softver« nije izričito naveden u Zakonu o porezu na dobit, njegovo se poimanje podrazumijeva pod znanstvenim iskustvom, a u skladu s OECD-ovim Komentarom ugovora o izbjegavanju dvostrukog oporezivanja porezima na dohodak i na imovinu

Pravna osoba iz Zagreba postavila je upit koji se odnosi na porezni tretman naknada isplaćenih u svezi sa softverom, i to:

- 1) za licencije za softver
- 2) za usluge prilagodbe softvera za poslovanje prema hrvatskim propisima i potreba hrvatskog društva
- 3) za usluge održavanja softvera i
- 4) usluge dorade softvera,

od društva čije je sjedište u Njemačkoj, a nema stalnu poslovnu jedinicu u Republici Hrvatskoj. Nadalje, hrvatsko društvo navodi da softver nabavlja izričito za vlastite potrebe te da nema pravo na njegovu daljnju distribuciju.

S obzirom na to da je u upitu sadržano nekoliko podgrupa koje smo kvalificirali prema brojevima, odgovori slijede u nastavu.

U točki 1. upita, pitanje se odnosi na oporezivanje licencije za softver. Na temelju odredaba članka 31. Zakona o porezu na dobit (Nar. nov., br. 95/05) porez po odbitku plaća se na kamate te na autorska prava i druga prava intelektualnog vlasništva (prava na reprodukciju, licencije, zaštitni znak, dizajn ili model, proizvodni postupak, proizvodne formule, nacrt, plan, industrijsko ili znanstveno iskustvo i druga slična prava) koja se plaćaju inozemnim osobama koje nisu fizičke osobe. Porez po odbitku plaća se po stopi od 15%.

Ako je s državom, u kojoj inozemni primatelj naknade ima sjedište, u primjeni ugovor o izbjegavanju dvostrukog oporezivanja, za oporezivanje dobiti inozemne osobe primijenit će se odredbe toga ugovora, koje imaju prednost pred odredbama domaćeg zakonodavstva.

Budući da je u upitu navedeno da se naknada isplaćuje društvu koje je rezident Savezne Republike Njemačke (pojam rezidenta definiran je u članku 4. Ugovora o izbjegavanju dvostrukog oporezivanja) s kojom Republika Hrvatska primjenjuje preuzeti Ugovor o izbjegavanju dvostrukog oporezivanja (Nar. nov., br. 53/91), pri oporezivanju naknada primjenjuje se stopa od 10%, a prema članku 31. (»Autorske naknade«) Ugovora.

Potrebno je napomenuti da iako sam pojam »softver« nije izričito naveden niti u Zakonu o porezu na dobit, kao ni u Ugovoru o izbjegavanju dvostrukog oporezivanja, njegovo se poimanje podrazumijeva pod znanstvenim iskustvom, a u skladu s OECD-ovim Komentarom ugovora o izbjegavanju dvostrukog oporezivanja porezima na dohodak i na imovinu.

Nadalje, u točki 2. koja se odnosi na usluge prilagodbe softvera za poslovanje prema hrvatskim propisima i potreba hrvatskog društva, točki 3. koja se odnosi na usluge održavanja softvera i u točki 4. koja se odnosi na usluge dorade softvera nema obveze plaćanja poreza po odbitku, sukladno Zakonu o porezu na dobit te se prema Ugovoru o izbjegavanju dvostrukog oporezivanja u navedenim slučajevima primjenjuje odredba članka 7., prema kojoj se navedene usluge oporezuju u Njemačkoj.

Naime, sukladno OECD-ovom Komentaru, gore navedene usluge smatraju se postprodajnim uslugama, a ne know-how te stoga ne podliježu porezu po odbitku na temelju odredbe članka 13. Ugovora o izbjegavanju dvostrukog oporezivanja.

## Poreza na dobit po odbitku na teret isplatitelja – je li porezno priznati rashod



Ministarstvo financija – Porezna uprava  
 Klasa: 410-01/11-01/459  
 Ur.br: 513-07-21-01/11-2  
 Zagreb, 14.03.2011.

Ako porezni obveznik zbog određenih okolnosti izvrši isplatu ukupno ugovorene naknade primatelju, obvezan je primjenom odgovarajuće porezne stope obračunati i uplatiti obvezu poreza na dobit po odbitku, a takvu uplatu u poslovnim knjigama evidentirati kao porezno ne priznati rashod poslovanja

Sukladno članku 31. stavcima 1., 2., i 3. Zakona o porezu na dobit (Narodne novine broj 177/04, 60/05, 57/06 i 80/10) porez po odbitku u smislu toga Zakona jest porez kojim se oporezuje dobit koju ostvari nerezident u Republici Hrvatskoj. Porezni obveznik poreza po odbitku je isplatitelj. Porezna osnovica poreza po odbitku je bruto iznos naknade koju tuzemni isplatitelj plaća nerezidentu – inozemnom primatelju.

Pema članku 50. stavku 1. Pravilnika o porezu na dobit (Narodne novine broj 95/05, 133/07, 156/08, 146/09 i 123/10) poreznim obveznikom u smislu članka 31. Zakona o porezu na dobit smatra se svaki tuzemni isplatitelj koji plaća naknade inozemnim osobama, poduzetnicima koje nisu fizičke osobe. Prema stavku 4. navedenoga članka Pravilnika o porezu na dobit tuzemni isplatitelj naknada obvezan je nerezidentima pri svakoj isplati naknada, sukladno članku 31. Zakona, obračunati, obustaviti i uplatiti porez po odbitku u skladu s odredbama toga Zakona, ako ti nerezidenti imaju sjedište u državama s kojima Republika Hrvatska ne primjenjuje ugovor o izbjegavanju dvostrukog oporezivanja.

Slijedom navedenoga, porez po odbitku se obračuna i plaća u trenutku plaćanja naknade inozemnom primatelju, na način da se naknada koja je već evidentirana kao trošak poslovanja, dijeli na, dio koji se uplaćuje primatelju naknade i na dio poreza po odbitku koji se primjenom odgovarajuće porezne stope u tom trenutku uplaćuje na propisani račun državnog proračuna.

Stoga, u konkretnom slučaju, ako porezni obveznik zbog određenih okolnosti izvrši isplatu ukupno ugovorene naknade primatelju, obvezan je primjenom odgovarajuće porezne stope obračunati i uplatiti obvezu porez po odbitku, a takvu uplatu u poslovnim knjigama evidentirati kao porezno ne priznati rashod poslovanja. Naime, kako je već navedeno, porez po odbitku je porez kojim se oporezuje dobit koju ostvari nerezident u Republici Hrvatskoj, a isplatitelj naknade je obvezan iz iste obustaviti i uplatiti porez po odbitku sukladno odredbama Zakona i Pravilnika o porezu na dobit, za isplatitelja naknade obveza plaćanja poreza po odbitku nije poseban dodatni trošak.

## Objavite financijske izvještaje u RiPup-u



**980,00 kn + PDV**  
 Tel.: 01 49 21 737

## V. Spajanja i pripajanja poreznih obveznika

### Pripajanje društva koje je izvršilo reinvestiranje dobiti



Ministarstvo financija – Porezna uprava  
 Klasa: 410-01/15-01/2182  
 Ur.br: 513-07-21-01/16-3  
 Zagreb, 16.08.2016.

Kod prenesenog društava koje je prethodno izvršilo reinvestiranje dobiti, pripajanje drugom društvu neće dovesti do nepriznavanja prava na reinvestiranu dobit ukoliko u tom postupku ne dođe do smanjenja temeljnog kapitala

Primili smo upit poreznog obveznika koji je u prijavi poreza na dobit za 2013. godinu iskazao umanjenje porezne osnovice temeljem reinvestirane dobiti, a koji sada planira provesti statusnu promjenu pripajanja drugom tuzemnom društvu. U dostavljenom upitu se postavlja pitanje, trebali li društvo koje je reinvestiralo dobit ili društvo koje je njegov pravni slijednik u ovom postupku povećati osnovicu poreza na dobit prethodno reinvestiranom dobiti.

Temeljem navedenoga u nastavku dostavljamo odgovor.

Porezna olakšica za reinvestiranu dobit uvedena je u sustav poreza na dobit Zakonom o izmjenama i dopunama Zakona o porezu na dobit (Narodne novine, broj 22/12) i primjenjuje se od prijave poreza na dobit za 2012. godinu. Međutim, tijekom 2014. godine, Zakonom o izmjenama i dopunama Zakona o porezu na dobit (Narodne novine, broj 143/14), propisane su izmjene u uvjetima i načinu korištenja porezne olakšice za reinvestiranu dobit te su pored uvjeta koji su se primjenjivali u razdoblju od 2012. do 2014. godine i koji se i dalje primjenjuju, propisana dva nova uvjeta, a to su: obveza investiranja u dugotrajnu imovinu koja mora zadovoljiti određene kriterije i obveza zadržavanja postojećih radnih mjesta. Dakle, odredbe o očuvanju temeljnog kapitala se nisu mijenjale od 2012. godine odnosno od uvođenja porezne olakšice za reinvestiranu dobit.

Sukladno članku 5. stavku 1. Zakona o porezu na dobit (Narodne novine, br. 177/04, 90/05, 57/06, 146/08, 80/10, 22/12, 148/13, 143/14 i 50/16) porezna osnovica je dobit koja se utvrđuje prema računovodstvenim propisima kao razlika prihoda i rashoda prije obračuna poreza na dobit, uvećana i umanjena prema odredbama toga Zakona. Porezna osnovica se prema članku 6. stavku 1. točki 6. toga Zakona može umanjiti za reinvestiranu dobit, osim ako nije ostvarena iz bankarskog odnosno financijskog nebankarskog sektora.

Člankom 12.a stavkom 9. Pravilnika o porezu na dobit (Narodne novine, br. 95/05, 133/07, 156/08, 146/09, 123/10, 137/11, 61/12, 146/12, 160/13, 12/14, 157/14 i 137/15) propisano je kako se umanjenje porezne osnovice za reinvestiranu dobit neće priznati ako porezni obveznik naknadno:

- 1) smanji temeljni kapital koji je povećan reinvestiranom dobiti i izvrši isplate članovima društva i/ili ako se smanjenje temeljnog kapitala izvrši radi povećanja ili smanjenja drugih stavki kapitala i rezervi koje u budućim poreznim razdobljima omogućavaju isplatu dobiti, ili
- 2) smanji broj radnih mjesta prije isteka roka iz članka 6. stavka 7. Zakona.

U konkretnom slučaju iz upita na poreznog obveznika se ne primjenjuju odredbe članka 12.a stavka 9. točke 2. Pravilnika o porezu na dobit stoga što se u razdoblju kada je porezni obveznik izvršio reinvestiranje dobit

