



# Zadnje promjene Pravilnika o porezu na dobit

Ksenija Cipek, dipl. oec., Marijana Herceg, dipl. oec.

Novosti vezane za Pravilnik o izmjenama i dopunama Pravilnika o porezu na dobit objavljenog u Narodnim novinama broj 137/2015, odnose na izmjene vezane za: utvrđivanje porezno priznate kamatne stope ne zajmove povezanih osoba, primjenu novog Zakona o poticanju ulaganja, sastavljanje izvješća o poslovnim događajima s povezanim osobama te ostale izmjene.

O navedenom detaljnije u nastavku članka.

## 1. Kamate na zajmove između povezanih osoba

Od početka primjene važećeg Zakona o porezu na dobit<sup>1</sup> (dalje u tekstu: Zakon) odnosno od 1. siječnja 2005. godine, nije se mijenjala odredba članka 14. toga Zakona, prema kojoj se pri utvrđivanju prihoda od kamata na dane zajmove kod povezanih osoba obračunava kamata najmanje do visine kamatne stope koja bi se ostvarila između nepovezanih osoba u trenutku odobrenja zajma, dok se pri utvrđivanju rashoda od kamata na primljene zajmove kod povezanih osoba, priznaju obračunane kamate najviše do visine kamatne stope koja bi se ostvarila između nepovezanih osoba u trenutku odobrenja zajma. Stavkom 3. toga članka Zakona propisano je da kamatnu stopu određuje i objavljuje ministar financija, prije početka poreznog razdoblja u kojem će se koristiti, vodeći pritom računa da se radi o kamatnoj stopi koja se ostvaruje u usporedivim okolnostima ili koja bi se ostvarila između nepovezanih osoba. Zakonom o izmjenama i dopunama Zakona o porezu na dobit<sup>2</sup> iz 2010. godine, proširena je domena primjene članka 14. Zakona, sa poslovnih odnosa povezanih osoba rezidenata i nerezidenata i na povezane osobe rezidente ukoliko jedna od povezanih osoba:

1. ima povlašteni porezni status, odnosno plaća porez na dobit po stopama koje su niže od propisane stope ili je oslobođena od plaćanja poreza na dobit, ili

2. ima u poreznom razdoblju pravo na prijenos poreznog gubitka iz prethodnih poreznih razdoblja.

Radi olakšavanja postupka utvrđivanja porezno priznate kamatne stope na zajmove između povezanih osoba, te kako bi se te kamatne stope što više približile stanju tržišnih kamatnih stopa u Republici Hrvatskoj, Zakonom je propisano da visinu kamatne stope na zajmove povezanih osoba utvrđuje ministar financija prije početka poreznog razdoblja u kojem će se koristiti, vodeći pritom računa da

se radi o kamatnoj stopi koja se ostvaruje u usporedivim okolnostima ili koja bi se ostvarila između nepovezanih osoba. Alternativa ovom postupku bila bi utvrđivanje porezno priznate kamatne stope primjenom odredbi članka 13. Zakona, odnosno primjenom metode transfernih cijena, međutim taj je postupak za većinu malih poduzetnika odnosno poreznih obveznika dosta zahtjevan i iziskuje stvaranje određenih rashoda.

Od početka primjene članka 14. Zakona sve do 31. prosinca 2015. godine, za porezna razdoblja od 2005. do 2015. godine, ministar financija nije objavio kamatnu stopu na zajmove između povezanih osoba, te se u tom razdoblju, sukladno Pravilniku o porezu na dobit<sup>3</sup>, primjenjivala eskontna stopa Hrvatske narodne banke. Naime, člankom 37. stavkom 1. toga Pravilnika, bilo je propisano da ukoliko ministar financija prije početka poreznog razdoblja u kojem se primjenjuje kamata iz članka 14. stavka 3. Zakona, ne odredi i ne objavi visinu kamate, u tom razdoblju primjenjuje se eskontna stopa koju objavljuje Hrvatska narodna banka. Stoga će se pri utvrđivanju porezno priznate kamatne stope na zajmove između povezanih osoba prilikom utvrđivanja osnovice poreza na dobit **za 2015. godinu porezno priznata kamatna stopa utvrditi u visini eskonte kamatne stope** koju je objavila Hrvatska narodna banka u 2015. godini. Tako će se za razdoblje od 1. siječnja do 30. listopada 2015. godine primjenjivati kamatna stopa od 7%<sup>4</sup>, a od 31. listopada do 31. prosinca 2015. godine kamatna stopa od 3%, sukladno Odluci o kamatnim stopama, diskontnoj (eskontnoj) stopi i naknadama Hrvatske narodne banke<sup>5</sup>.

Međutim za buduća porezna razdoblja, od početka 2016. godine primijeniti će se nove odredbe propisane člankom 3. Pravilnika o izmjenama i dopuna Pravilnika o porezu na dobit<sup>6</sup>. Sukladno nave-

3 Narodne novine br. 95/05, 133/07, 156/08, 146/09, 123/10, 137/11, 61/12, 146/12, 160/13 i 157/14

4 Narodne novine broj 2/15

5 Narodne novine broj 115/15

6 Narodne novine broj 137/15

1 Narodne novine, br. 177/04, 90/05, 57/06, 146/08, 80/10, 22/12, 148/13 i 143/14

2 Narodne novine, broj 80/10

denim izmjenama, sada je člankom 37. Pravilnika o porezu na dobit<sup>7</sup> (dalje u tekstu: Pravilnik) propisano kako se kamatna stopa za zajmove između povezanih osoba iz članka 14. stavka 3. Zakona, utvrđuje kao aritmetička sredina prosječnih kamatnih stopa na stanja kredita odobrenih na razdoblje dulje od godine dana nefinancijskim trgovačkim društvima, a koje je Hrvatska narodna banka objavila u tekućoj kalendarskoj godini. Prosječnu kamatnu stopu na stanja kredita odobrenih na razdoblje dulje od godine dana nefinancijskim trgovačkim društvima iz stavka 1. toga članka, Hrvatska narodna banka izračunava, prema posebnim propisima, kao vagani prosjek stanja kredita odobrenih na razdoblje dulje od godine dana nefinancijskim trgovačkim društvima u kunama bez valutne klauzule, u kunama s valutnom klauzulom uz euro i u eurima, za referentno razdoblje od šest mjeseci. Hrvatska narodna banka je dužna, sukladno članku 29. stavku 8. Zakona o obveznim odnosima<sup>8</sup> i članku 12.a stavku 4. Zakona o financijskom poslovanju i predstečajnoj nagodbi<sup>9</sup>, utvrditi svakog 1. siječnja i 1. srpnja, te objaviti u Narodnim novinama prosječnu kamatnu stopu na stanja kredita odobrenih na razdoblje dulje od godine dana nefinancijskim trgovačkim društvima.



### ističemo...

Polazeći od prosječnih kamatnih stopa na stanja kredita odobrenih na razdoblje dulje od godine dana nefinancijskim trgovačkim društvima, ministar financija je donio Odluku o objavi kamatne stope na zajmove između povezanih osoba<sup>10</sup>, prema kojoj kamatna stopa na zajmove između povezanih osoba iz članka 14. stavka 3. Zakona o porezu na dobit za 2016. godinu iznosi 5,14%.

Potreba za objavom porezno priznate kamatne stope na zajmove između povezanih osoba u odnosu na primjenu eskontne kamatne stope proizlazi iz nagle promjene eskontne stope Hrvatske narodne banke za 4 postotna poena, odnosno smanjenjem sa 7% na 3%, što nije popraćeno tako značajnim padom kamatnih stopa tijekom 2015. godine.

Obzirom na izraženu promjenu eskontne kamatne stope u listopadu 2015. godine došlo je do odstupanja u primjeni eskontne kamatne stope kao stope koja se primjenjuje, za porezna svrhe, kao porezno priznata kamatna stopa kada je riječ o zajmovima između povezanih osoba pri utvrđivanju osnovice poreza na dobit.

Odredbama članka 37. stavka 1. Pravilnika o porezu na dobit propisan je način utvrđivanja kamatne stope na zajmove između povezanih osoba, a na koje se primjenjuju odredbe članka 14. Zakona, te je kao polazna odnosno temeljna osnovica uzeta prosječna kamatna stopa na stanja kredita odobrenih na razdoblje dulje od godine dana nefinancijskim trgovačkim društvima, a koje je Hrvatska narodna banka objavila u tekućoj kalendarskoj godini. Dio kredita odobrenih na razdoblje dulje od godine dana nefinancijskim trgovačkim društvima sadržano je u Godišnjem izvješću, na stavci potraživanja banaka, za kredite ostalim komitentima. Stoga prosječna kamata na stanja kredita odobrenih na razdoblje dulje od godine dana nefinancijskim trgovačkim društvima u ovom trenutku bolje odražava tržišne kamatne stope u Republici Hrvatskoj. Hrvatska narodna banka je dužna objaviti prosječne kamatne stope na stanja kredita odobrenih na

razdoblje dulje od godine dana nefinancijskim trgovačkim društvima svakog 1. siječnja i 1. srpnja. Aritmetička sredina prosječnih kamatnih stopa na stanja kredita odobrenih na razdoblje dulje od godine dana nefinancijskim trgovačkim društvima, a koje je Hrvatska narodna banka objavila tijekom 2015. godine do objave Odluke o objavi kamatne stope na zajmove između povezanih osoba iznosi 5,14%. Stoga se kao porezno priznata kamatna stopa na zajmove povezanih osoba na koje se odnosi članak 14. Zakona o porezu na dobit, sukladno Odluci ministara financija za 2016. godinu utvrđuje u iznosu od 5,14%.

### Primjer:

*Tijekom 2016. godine porezni obveznik je iskazao rashode za obračunate kamate, po osnovi zajma primljenog od povezane osobe nerezidenta. Zajam je primljen 1. siječnja 2016. godine u iznosu od 100.000,00 kuna uz ugovorenu kamatnu stopu od 8% godišnje. Pri likom sastavljanja godišnje porezne prijave za 2016. godinu, porezni obveznik će u prijavi poreza na dobit za 2016. godinu, iskazati uvećanje porezne osnovice za 2.860,00 kuna, obzirom da se taj iznos rashoda se osnove kamata ne smatra porezno priznatim rashodom. Da je pod istim uvjetima zajam odobren 2015. godine porezni obveznik bi uvećao poreznu osnovicu za razdoblje od 1. siječnja do 30. listopada za 830,13 kuna (303 dana), za razdoblje od 31. listopada do 31. prosinca za 849,31 kunu (62 dana), što znači povećanje porezne osnovice u prijavi poreza na dobit za 1.649,44 kune. Da nije donešena Odluka o objavi kamatne stope na zajmove između povezanih osoba, porezni obveznik bi zbog primjene eskontne kamatne stope u prijavi poreza na dobit za 2016. godinu, trebao uvećati osnovicu poreza na dobit za 5.000,00 kuna.*

Uvećanjem porezne osnovice za navedeni iznos obračunatih kamata samo se anulira dio rashoda iskazanih po osnovi prekomjernih dužničkih kamata, a putem kojih povezano društvo može bitno, ugovaranjem visoke kamatne stope, umanjuje poreznu osnovicu društva rezidenta.

## 2. Novi Zakon o poticanju ulaganja

U rujnu 2015. godine stupio je na snagu novi Zakon o poticanju ulaganja<sup>11</sup> koji nije donio suštinsku promjenu u svezi primjene porezne olakšice za ulaganja u odnosu na Zakon o poticanju investicija i unapređenju investicijskog okruženja<sup>12</sup>, osim u dijelu koji se odnosi na zadržavanje broja radnih mjesta u slučaju modernizacije tehnološkog procesa postojeće proizvodne linije ili pogona. Međutim, donio je nove poticajne mjere za poduzetnike, a koje se ne utvrđuju kao umanjenje porezne obveze pri podnošenju prijave poreza na dobit, već putem izravnih subvencija od strane nadležnog ministarstva. Zakon o poticanju ulaganja je sada usklađen s novim pravilima o državnim potporama koje se primjenjuju na području Europske unije od 1. srpnja 2014. godine.

Člancima 8. i 9. Zakona o poticanju ulaganja (istovjetno kao i Zakon o poticanju investicija i unapređenju investicijskog okruženja) propisane su porezne olakšice za mikropoduzetnike i poduzetnike, te se ovisno o visini ulaganja i broju otvorenih radnih mjesta (bez mogućnosti samo zadržavanja postojećih) može ostvariti pravo plaćanja poreza na dobit po umanjenim poreznim stopama. Tako se porez na dobit ovisno o visini ulaganja u dugotrajnu imovinu i broju otvorenih radnih mjesta, plaća u iznosu od 50%, 75% ili 100% od propisane standardne porezne stope koja iznosi 20%, odnosno plaća se primjenom porezne stope od 10%, 5% ili 0%.

7 Narodne novine br. 95/05, 133/07, 156/08, 146/09, 123/10, 137/11, 61/12, 146/12, 160/13 i 157/14 i 137/15

8 Narodne novine br. 35/05, 41/08, 125/11 i 78/15

9 Narodne novine br. 08/12, 144/12, 81/13, 112/13, 71/15 i 78/15

10 Narodne novine broj 137/15

11 Narodne novine broj 102/15

12 Narodne novine br. 111/12 i 28/13

Prikaz korištenja porezne olakšice prema Zakonu o poticanju ulaganja:

Svota ulaganja u eurima	Broj novootvorenih radnih mjesta	Stopa poreza na dobit	Trajanje povlastice
Mikropoduzetnik, najmanje 50 tisuća eura	3 nova radna mjesta	10%	5 godina
U iznosu većem od 150 tisuća do 1 milijun eura	5 novih radnih mjesta	10%	10 godina
U iznosu većem od 1 do 3 milijuna eura	10 novih radnih mjesta	5%	10 godina
U iznosu većem od 3 milijuna eura	15 novih radnih mjesta	0%	10 godina

Ukupni iznosi porezne olakšice u navedenom razdoblju, kao i u svim slučajevima dodjele državnih potpora, ograničeni su maksimalnim intenzitetom potpore i ne smiju prelaziti iznos gornje granice dopuštenog intenziteta utvrđenog kartom regionalnih potpora, koja je na snazi u trenutku dodjele potpore u dotičnom potpomognutom području.

Zbog uvođenja novog propisa u sustavaporeza na dobit, koji je vezan uz poticanje ulaganja, izmijenjen je članak 43.a Pravilnika. Člankom 43.a stavkom 1. Pravilnika propisano je da porezni obveznik može umanjiti obvezu poreza na dobit u visini, na način i pod uvjetima propisanim Zakonom o poticanju ulaganja i propisima donesenim na temelju toga Zakona. Porezni obveznik koji koristi poreznu olakšicu temeljem Zakona o poticanju ulaganja, uz prijavu poreza na dobit dostavlja presliku potvrde o statusu korisnika potpore i godišnje pisano izvješće o izvršenju investicijskog projekta, prihvatljivim troškovima, korištenju poticajnih mjera te očuvanju predmetne investicije i otvorenih radnih mjesta povezanih s tom investicijom.

Poseban propis u svezi primjene Zakona o poticanju ulaganja još nije donesen, ali je u postupku donošenja<sup>13</sup>. Međutim, sukladno članku 24. Zakona o poticanju ulaganja, Uredba o poticanju investicija i unapređenju investicijskog okruženja<sup>14</sup> ostaje na snazi do donošenja nove Uredbe. Navedeno znači da će se godišnje pisano izvješće za 2015. godinu o izvršenju investicijskog projekta, prihvatljivim troškovima, korištenju poticajnih mjera, koje se obvezno dostavlja uz prijavu poreza na dobit, ukoliko do podnošenja prijave poreza na dobit ne bude objavljena nova Uredba, a porezni obveznik stekne status nositelja poticajnih mjera prema novom Zakonu o poticanju ulaganja, sastaviti sukladno članku 16. Uredbe o poticanju investicija i unapređenju investicijskog okruženja.

Naime, člankom 25. Zakona o poticanju ulaganja propisano je da trgovačka društva i obrti, obveznici poreza na dobit koji koriste poticajne mjere, porezne povlastice za ulaganje, a koje su ostvarili prema Zakonu o poticanju ulaganja<sup>15</sup>, Zakonu o poticanju ulaganja<sup>16</sup> i Zakonu o poticanju investicija i unapređenju investicijskog okruženja<sup>17</sup>, zadržavaju pravo korištenja odobrenih poticajnih mjera, poreznih povlastica, do isteka razdoblja za koje su odobrene. Stoga je člankom 43.a stavcima 2. i 3. Pravilnika propisano da porezni obveznik koji koristi poreznu olakšicu temeljem navedenih zakona, uz prijavu poreza na dobit dostavlja presliku potvrde o statusu nositelja

13 <http://www.mingo.hr/page/kategorija/otvorena-savjetovanja>, Prijedlog Uredbe o poticanju ulaganja

14 Narodne novine broj 40/13

15 Narodne novine broj 73/00

16 Narodne novine br. 138/06 i 61/11

17 Narodne novine br. 111/12 i 28/13

poticajnih mjera utvrđenog prema tim zakonima, te godišnje pisano izvješće o izvršenju investicijskog projekta, korištenju poticajnih mjera te očuvanju predmetne investicije i otvorenih radnih mjesta povezanih s tom investicijom ili godišnje pisano izvješće o izvršenim ulaganjima korištenju poticajnih mjera te očuvanju predmetnog ulaganja i otvorenih novih radnih mjesta povezanih s tim ulaganjem.

Nadalje, napominjemo kako Zakon o poticanju ulaganja otvara mogućnost primanja izravnih subvencija za određene porezne obveze. Naime, prema članku 13. Zakona o poticanju ulaganja, za početno ulaganje novoosnovanog trgovačkog društva u materijalnu i nematerijalnu imovinu u minimalnom iznosu protuvrijednosti kuna od 13.000.000,00 eura, uz uvjet otvaranja najmanje 10 novih radnih mjesta visoke stručne spreme povezanih s projektom ulaganja, može se odobriti jedna ili više potpora iz stavka 5. toga članka te sklopiti Sporazum o pripremi i provedbi projekta. Sporazum s korisnikom potpore sklopit će čelnik nadležnog ministarstva. Prema stavku 5. članka 13. Zakona o poticanju ulaganja, potpore koje se mogu odobriti temeljem Sporazuma su:

- potpore za osiguranje nepromjenjivih uvjeta poslovanja, što znači potporu, do visine razlike poreznih obveza i obveza s osnove doprinosa utvrđenih sukladno propisima koji su vrijedili u trenutku podnošenja prijave za odobrenje statusa korisnika potpore i poreznih obveza i obveza s osnove doprinosa sukladno propisima važećim u vrijeme obračuna navedenih obveza, za razdoblje od 10 godina od godine početka ulaganja, poštujući maksimalni intenzitet potpore,
- potpore za ulaganja na način da se korisniku potpore za ulaganje može odobriti sufinanciranje dijela iznosa porezne obveze koju korisnik potpore ima prema državi, osim poreza na dodanu vrijednost, odnosno dijela iznosa obveze plaćanja doprinosa u razdoblju do 10 godina od godine početka ulaganja, poštujući maksimalni intenzitet potpore,
- poticaji *pola-pola* odnosno sufinanciranje iznosa do 50% obveze plaćanja poreza na dohodak od nesamostalnog rada / ili iznosa do 50% obveze poreza na dobit i plaćanja predujma poreza na dobit.

**Prema navedenom, poticaji iz članka 13. Zakona o poticanju ulaganja ne ostvaruju se kroz umanjeње porezne obveze pri podnošenju poreznih prijava, dakle ne utječu niti na postupak i način utvrđivanja porezne obveze, već se poticaji ostvaruju direktno sufinanciranjem od strane nadležnog ministarstva. Određene podnesene prijave poreza na dobit činit će samo osnovu za isplatu subvencija prema prethodno utvrđenom Sporazumu s nadležnim ministarstvom.**

### 3. Izmjene Obrasca PD

Sukladno članku 47. stavku 1. Pravilnika, prijava poreza na dobit podnosi se na Obrascu PD. Obzirom da je člankom 25. Zakona o poticanju ulaganja propisano zadržavanje određenih stečenih prava što uključuje pravo korištenja poreznih olakšica u razdoblju od 10 godina, stoga su trenutno u primjeni četiri zakona temeljem kojih je moguće, ovisno o visini investicije i broju novootvorenih radnih mjesta ili očuvanju radnih mjesta, ostvariti porezu olakšicu pri podnošenju prijave poreza na dobit. Zbog uvođenja novog Zakona o poticanju ulaganja u sustav poreza na dobit, bilo je potrebno izvršiti i manje izmjene u Obrascu PD, te je stoga došlo do izmjene članka 47. stavka 3. točke 49. Pravilnika. Prema navedenom članku Pravilnika, od prijave poreza na dobit za 2015. godinu na rednom broju 49. Obrasca PD, iskazivati će se iznosi umanjenja porezne obveze po osnovi korištenja poreznih olakšica propisanih novim Zakonom o poticanju



ulaganja i Zakonom o poticanju investicija i unapređenju investicijskog okruženja, obzirom da su izračuni porezne olakšice istovjetni.

Nadalje, napominjemo da je došlo i do izmjene Obrasca PD zbog uključivanja obračuna obveznih doprinosa za određene osobe koje obavljaju drugu samostalnu djelatnost. Sukladno članku 7. stavku 6. Zakona o doprinosima<sup>18</sup> druga djelatnost je samostalna djelatnost iz točaka 1. do 5. toga članka koju nositelj djelatnosti obavlja istodobno uz osiguranje po osnovi radnog odnosa ili po bilo kojoj od osnova obveznih osiguranja. Drugom djelatnošću smatra se i djelatnost samozaposlene osobe prema kojoj se, sukladno propisima Europske unije o koordinaciji sustava socijalne sigurnosti, primjenjuje zakonodavstvo Republike Hrvatske, koja se obavlja u drugoj državi članici, ako se ista obavlja istodobno uz radni odnos, odnosno zaposlenje u Republici Hrvatskoj i/ili u drugoj državi članici ili uz neku drugu osnovu osiguranja. Prema članku 183. stavku 1. Zakona o doprinosima, osoba koja obavlja drugu djelatnost iz članka 7. točke 6. toga Zakona, koja od druge djelatnosti sukladno propisima o porezu na dohodak utvrđuje dohodak kao razliku između poslovnih primitaka i izdataka ili sukladno propisima o porezu na dobit od druge djelatnosti utvrđuje dobit, **sama je obveznik doprinosa te obveznik obračunavanja i obveznik plaćanja doprinosa po toj osnovi.**

Temeljem navedenog, osoba koja obavlja drugu djelatnost utvrđenu prema članku 7. stavku 6. Zakona o doprinosima, a po osnovi obavljanja te djelatnosti plaća porez na dobit i podnosi godišnju poreznu prijavu, odnosno Obrazac PD, sukladno članku 183. stavku 1. toga Zakona, sama je obveznik doprinosa i obveznik obračunavanja i plaćanja doprinosa po toj osnovi. Radi primjene navedenih odredbi Zakona o doprinosima i pojednostavljenja postupka obračuna i uplate obveznih doprinosa, obzirom da je polazna osnovica za obračun doprinosa utvrđena dobit poreznog razdoblja, izvršene su izmjene članka 47. stavka 3. Pravilnika što je utjecalo i na izmjenu Obrasca PD za 2015. godinu. Obrazac PD sada je proširen novim točkama odnosno rednim brojevima 60. do 69. kojima se utvrđuje način obračuna obveznih doprinosa za navedene osobe.

Sukladno novom stavku 4. članka 47. Pravilnika, u Obrascu PD podatke pod rednim brojevima 60. do 69. popunjava samo obveznik doprinosa koji je sam obveznik obračunavanja i plaćanja doprinosa po osnovi obavljanja druge djelatnosti, a koji od te djelatnosti utvrđuje dobit prema članku 183. stavku 1. Zakona o doprinosima i **ako ima iskazanu dobit na rednom broju 3. Obrasca PD.**

#### 4. Obrazac PD-IPO

**Počevši od prijave poreza na dobit za 2016. godinu,** uz prijavu poreza na dobit, sukladno članku 46. Pravilnika, dostavljati će se, između ostaloga, i izvješće o poslovnim događajima s povezanim osobama. Navedeno izvješće o poslovnim događajima s povezanim osobama - Obrazac PD-IPO **dostavljati će se samo ukoliko su tijekom poreznog razdoblja u poslovnim knjigama bili evidentirani poslovni događaji s povezanim osobama.** Za potrebe sastavljanja Obrasca PD-IPO, povezanim osobama smatraju se osobe iz članka 13. stavka 2. Zakona i članka 41. Općeg poreznog zakona<sup>19</sup>.

Poslovni događaji odnosno transakcije s povezanim osobama su u svakom poreznom sustavu predmet posebne pažnje. Naime, Zakon u člancima 8. 13. i 14. propisuje posebne porezne tretmane određenih poslovnih događaja s povezanim osobama, prvenstveno rezidenata i nerezidenata, te rezidenata u slučaju mogućeg prelijevanja dobiti. Nadalje, kada je riječ o povezanim osobama rezidentima

država članica Europske unije, Zakonom se u člancima 6., 20.a do 20.r te 31.a do 31.e posebno uređuje postupak oporezivanja određenih transakcija između povezanih osoba rezidenta i nerezidenata iz druge države članice Europske unije.

Međutim, posljednjih nekoliko godina na nivou Europske unije dolazi do ubrzanijih promjena poreznih i drugih propisa, koje se odnose na povezane osobe kao i direktiva implementiranih u sustav poreza na dobit, prvenstveno Direktive Vijeća 2003/49/EZ od 3. lipnja 2003. o zajedničkom sustavu oporezivanja isplata kamata i licencije između povezanih trgovačkih društava različitih država članica (članci 31.a do 31. d Zakona) te Direktive Vijeća 2011/96/EU od 30. studenoga 2011. o zajedničkom sustavu oporezivanja koji se primjenjuje na matična društva i društva kćeri iz različitih država članica (članci 6. i 31.e Zakona). Direktiva Vijeća 2011/96/EU je od 2011. mijenjana dva puta i to Direktivom Vijeća 2014/86/EU od 8. srpnja 2014., čije su izmjene već implementirane u Zakon, dok će se zadnje izmjene izvršene Direktivom Vijeća (EU) 2015/121 od 27. siječnja 2015, kojom se u sustav poreza na dobit uvodi opće pravilo protiv zlorabe (Prijedlog Zakona o izmjenama i dopunama Zakona o porezu na dobit<sup>20</sup>), također implementirati.

Nadalje, kada je riječ o poslovanju povezanih osoba prvenstveno multinacionalnih kompanija na području Europske unije, važno je istaknuti kako se planira, u vrlo bliskoj budućnosti, donijeti i primijeniti predložena Direktiva o zajedničkoj konsolidiranoj poreznoj osnovici trgovačkih društava (Common Consolidated Corporate Tax Base, - CCCTB)<sup>21</sup>, koja će na poseban način urediti načine priznavanja prihoda i rashoda, s time da se posebna pažnja posvećuje priznavanju rashodima s osnove kamata. Pored navedenoga, očekuju se i izmjene u području primjene transfernih cijena i smjernica o transfernim cijenama te komentara ugovora o izbjegavanju dvostrukog oporezivanja, a koje izrađuje OECD.

Uzimajući u obzir skore izmjene europskog zakonodavstva, može se zaključiti, kada je riječ o oporezivanju dobiti, kolika važnost se pridaje poslovnim odnosima između povezanih osoba. Tako se određene direktive izrađuju kako bi se istima osiguralo njihovo lakše i jednostavnije poslovanje na zajedničkom tržištu Europske unije, a potom kako bi se spriječile zlorabe određenih pogodnosti.

Obzirom da Republika Hrvatska kao punopravna članica Europske unije sudjeluje u izradama i postupcima donošenja određenih direktiva, stoga je, kada je riječ o povezanim osobama neophodno osigurati i adekvatnu podlogu o transakcijama koje se događaju između povezanih osoba i rezidenta i nerezidenata, kako bi se olakšao donošenje određenih odluka, obzirom da izravno utječu na primjenu Zakona. Iako se podaci o određenim poslovnim događajima između povezanih osoba mogu pronaći u bilanci, računu dobiti i gubitka i raznim statističkim izvještajima koje poduzetnici odnosno porezni obveznici predaju određenim institucijama, niti jedan izvještaj ne daje potpunu sliku poslovnih događaja i transakcija između povezanih osoba, a za koje je Zakonom propisan posebna način oporezivanja.

Zbog navedenog, za statističke potrebe, uveden je Obrazac PD-IPO koji će dati jasniji pregled poslovnih događaja između povezanih osoba, neovisno o tome radi li se o rezidentima ili o rezidentima i nerezidentima. Navedeno izvješće je posebno bitno zbog stjecanja uvida o načinu financiranja poreznih obveznika te o tome koliko se prihoda i rashoda stvara između povezanih osoba rezidenata i nerezidenata, u odnosu na transakcije na tržištu.

20 <http://www.mfin.hr/adminmax/docs/Prethodna%20procjena%20ZOD%20Porez%20na%20dobit.pdf>

21 [www.ec.europa.eu/taxation\\_customs/resources/documents/taxation/company\\_tax/common\\_tax\\_base/com\\_2011\\_121\\_en.pdf](http://www.ec.europa.eu/taxation_customs/resources/documents/taxation/company_tax/common_tax_base/com_2011_121_en.pdf)

18 Narodne novine br. 84/08, 152/08, 94/09, 18/11, 22/12, 144/12, 148/13, 41/14 i 143/14

19 Narodne novine br. 147/08, 18/11, 78/12, 136/12, 73/13 i 26/15



Sadržaj obrasca PD-IPO propisan je člankom 47.b Pravilnika, a sastoji se od četiri dijela:

- I.1. Obveze prema povezanim osobama po osnovi primljenih zajmova i kredita i
- I.2. Potraživanja od povezanih osoba po osnovi danih zajmova i kredita
- II.1. Obveze prema povezanim osobama po osnovi nabave roba i usluga
- II.2. Potraživanja od povezanih osoba po osnovi isporuke roba i usluga

Svaki dio Obrasca PD-IPO sadrži istovjetne osnovne podatke o povezanim osobama, fizičkim ili pravnim, a za statističke potrebe su bitni podaci od tome:

- gdje je sjedište ili prebivalište povezane osobe,
- ima li povezana osoba povlaštenu poreznu status iz članka 13. stavka 5. odnosno članka 14. stavka 4. Zakona, odnosno ima li prenesene porezne gubitke ili po osnovi korištenja određene porezne olakšice, uključujući i reinvestiranu dobit, plaća porez po nižim poreznim stopama,
- koliki je udio povezane osobe u glasačkom pravu ili kapitalu poreznog obveznika.

Pored osnovnih podataka svaki od navedena četiri dijela obrasca PD-IPO sadrži podatke koji su posebno prilagođeni određenom segmentu, odnosno ovisno o tome je li predmet transakcije zajam i kredit ili roba i usluga. Temeljem dostavljenih podataka dobiti će se pregledi o stanjima obveza i potraživanja po osnovi poslovnih događaja između povezanih osoba na prvi i zadnji dan poreznog razdoblja, te podatak o tome koliko je prihoda ili rashoda tijekom poreznog razdoblja ostvareno na tržištu u odnosu na prihode i rashode ostvarene u transakcijama s povezanim osobama.



### ističemo...

**Obrazac PD-IPO** sastavni je dio Pravilnika i primjenjuje se za **porezno razdoblje 2016. i nadalje** (dakle nema obveze podnošenja istog uz prijavu poreza na dobit za 2015.).

## 5. Ostale izmjene

Kada je riječ o umanjenju porezne osnovice po osnovi prihoda od dividendi i udjela u dobiti temeljem članka 6. stavka 1. točke 1. Zakona, a što je detaljnije uređeno člankom 12. Pravilnika, sada je pojašnjeno da se odredbe navedenih članaka na istovjetan način primjenjuju i na prihode od dividendi i udjela u dobiti u slučaju kada se za ulaganja primjenjuje metoda udjela. Porezni obveznik koji za ulaganja u druga pridružena društva primjenjuje metodu udjela, te po toj osnovi na rednom broju 27. Obrasca PD iskazuje umanjenje porezne osnovice za obračunate dividende i udjele u dobiti, a koje je kao prihode iskazao na rednom broju 1. Obrasca PD, dužan je prikupiti svu dokumentaciju kojom se dokazuje da pridruženo društvo od kojega ostvaruje dividendu zadovoljava propisane uvjete iz članka 12. Pravilnika.

Porezni obveznik koji u godišnjoj prijavi poreza na dobit iskazuje umanjenje porezne osnovice po osnovi primljenih dividendi i udjela u dobiti, sukladno članku 12. stavku 2. Pravilnika, uz prijavu poreza na dobit dostavlja:

- 1) dokaz o stečenom udjelu u kapitalu isplatitelja,
- 2) evidenciju o danim zajmovima povezanim osobama i iznosima iskazanih prihoda po osnovi danih zajmova,

- 3) ako je isplatitelj nerezident, dokaz da isti ispunjava uvjete navedene u članku 6. stavku 1. točki 1. podtočki 1.1. a) i 1.1. b) Zakona,
- 4) dokaz o rezidentnosti isplatitelja, osim ako je isplatitelj rezident Republike Hrvatske i izjavu isplatitelja da te prihode od dividendi i udjela u dobiti koje je isplatio poreznom obvezniku nije u zemlji svoje rezidentnosti iskazao kao porezno priznati rashod.

Kako bi se poreznom obvezniku utvrdilo pravo na umanjenje porezne osnovice temeljem ostvarenih prihoda od dividendi i udjela u dobiti, isti mora sukladno članku 12. Pravilnika, biti u mogućnosti dokazati da je ostvario dividendu ili udio u dobiti. Odnosno mora dokazati kako je pridruženo društvo, koje je obračunalo dividendu, poduzetnik odnosno društvo, organizacija ili neki drugi pravni oblik stvarno u mogućnosti iskazati obračunati (isplatu) dividendi ili udjela u dobiti. Kada je riječ o pridruženim društvima koja su rezidenti Europske unije taj postupak je olakšan i utvrđuje se temeljem popisa iz dodatka E i F Pravilnika, a porezni obveznik je dužan uz poreznu prijavu dostaviti dokaze o ispunjenju uvjeta.

Odredbama članka 12.a stavka 9. Pravilnika, sada je pojašnjeno da se za utvrđivanje prava na korištenje porezne olakšice za reinvestiranu dobit, u obzir uzima samo broj radnika s kojima je poslodavac sklopio pravovaljani ugovor o radu na određeno ili neodređeno vrijeme, sukladno posebnom propisu kojima se uređuju radni odnosi. Sukladno članku 10. stavku 1. i 2. Zakona o radu<sup>22</sup>, radni odnos zasniva se ugovorom o radu. Ako poslodavac s radnikom sklopi ugovor za obavljanje posla koji, s obzirom na narav i vrstu rada te ovlasti poslodavca, ima obilježja posla za koji se zasniva radni odnos, smatra se da je s radnikom sklopio ugovor o radu, osim ako poslodavac ne dokaže suprotno. Ukoliko porezni obveznik temeljem izvršenih investicija u dugotrajnu imovinu iskaže umanjenje porezne osnovice za reinvestiranu dobit u postupku podnošenja prijave poreza na dobit za 2015. godinu, dužan je broj radnika utvrđenih na dan 1. siječnja 2015. godine kontinuirano zadržati do kraja 2017. godine uz uvjet da s tim radnicima ima sklopljene ugovore o radu sukladno Zakonu o radu.

Kada je riječ o kumuliranju poreznih olakšica, člankom 45. Pravilnika propisano je da porezni obveznik stječe mogućnost korištenja više olakšica i oslobođenja, odnosno ima pravo na korištenje više olakšica istodobno. Međutim, temeljem istih izvršenih investicija nije moguće istovremeno koristiti poreznu olakšicu za reinvestiranu dobit i poreznu olakšicu za ulaganje, što je sada pojašnjeno člankom 45. Pravilnika.