

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

173

Ministarstvo financija – Porezna uprava
Klasa: 410-01/10-01/1853
Ur. broj: 513-07-21-01/11-2
Zagreb, 18.01.2011.

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 gospodarstvenu djelatnost samostalno, trajno i radi ostvarivanja dobiti ili drugih gospodarstveno procjenjivih koristi, odnosno da li prihode stječe razmjenom 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

174

Ministarstvo financija – Porezna uprava
Klasa: 410-01/15-01/1590
Ur. broj: 513-07-21-01/15-1
Zagreb, 20.10.2015.

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 razloge njihova 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 do-

bit, 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 gospodarstveno 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 razmjenom 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 razmjennom 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 gospodarski 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 registra 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 navedeno 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, utvrdit 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

175

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 neopravedanih 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 izbrali 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 oboljelim 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 prikrivenim 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 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 unaprijed 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 unutar 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 oporezivanje 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

176

Ministarstvo financija – Porezna uprava

Klasa: 410-10/06-01/39

Ur. broj: 513-07-21-01/06-2

Zagreb, 10.07.2006.

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.

Prelazak zajedničke obrtničke radnje na plaćanje poreza na dobit

177

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

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.

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

Zatvoreni alternativni investicijski fond

178

Ministarstvo financija – Porezna uprava
Klasa: 410-01/15-01/2792
Ur. broj: 513-07-21-01/16-2
Zagreb, 04.01.2016

Slijedom navedenoga, alternativni zatvoreni investicijski fondovi su pravne osobe osnovane u obliku dioničkog društva ili društva s ograničenom odgovornošću, te su stoga i obveznici poreza na dobit. Otvoreni investicijski fondovi kao zasebna imovina, bez pravne osobnosti, i čiji se udjeli na zahtjev imatelja udjela, otkupljuju, izravno ili neizravno, iz imovine otvorenog investicijskog fonda, a koji su osnovani i posluju u skladu sa zakonom nisu obveznici poreza na dobit sukladno članku 2. stavku 8. Zakona o porezu na dobit.

Nagrađivanje vjernosti kupaca

179

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

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 nadoknaditi trgovcu. Da li se troškovi zamjene bodova za važeće sredstvo plaćanja mogu smatrati porezno priznatim rashodom Centra?

...
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 iskoristi 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.

Revalorizacijske pričuve pri podjeli društva

180

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

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

181

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, imovinu se prenosi u drugo društvo prema revaloriziranoj vrijednosti. Pri odvajanju, pričuva nastala revalorizacijom prenesene imovine, realizira se, tj. dolazi do njezina isknjiženja iz bilance društva iz kojeg je se prenosi i u društvu preuzimatelja postaje kapital kakvim se može raspolagati. Svoću 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 „dobitaša“

182

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

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 kada porezni obveznik još nije bio obrtnik. 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.

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

183

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

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

184

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

U skladu s navedenim, **za porezne svrhe nije bitno na kojoj se poziciji u 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.

Kamate na zajmove dioničara ili članova društva

185

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

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 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 glasač-

kom 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

Otpis potraživanja od građana

186

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

Od trgovačkog društva primili smo upit koji se odnosi na porezni tretman otpisa potraživanja od kupaca koji su fizičke osobe.

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.

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

187

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

Primili smo upit poreznog obveznika 'A' d.o.o., u svezi priznavanja rashoda s osnovne 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 usluga kontrole zračne plovidbe u međunarodnom prometu obavlja Eurocontrol koji u situaciji kada određeni korisnici usluga Eurocontrola ne izvršavaju svoje obveze postupaju 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.

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 svrshodnost provođenja daljnjih postupaka naplate potraživanja.**

Vrijednosno usklađenje zemljišta

188

Ministarstvo financija – Porezna uprava
Klasa: 410-01/13-01/598
Ur. broj: 513-07-21-01/13-2
Zagreb, 20.02.2013.

Slijedom navedenoga, porezno priznati rashod dugotrajne materijalne i nematerijalne imovine može se utvrditi samo temeljem članka 12. Zakona o porezu na dobit i članka 22. Pravilnika o porezu na dobit, koji ne propisuju priznavanje rashoda po osnovi vrijednosnog usklađenja dugotrajne materijalne ili nematerijalne imovine, neovisno o tome da li se radi o imovini koja se amortizira ili ne amortizira, osim u slučaju nastanka izvanrednog oštećenja. Porezno priznati rashod iskazanog gubitka po osnovi vrijednosnog usklađenja dugotrajne imovine temeljem nastanka izvanrednog oštećenja može biti usklađenje vrijednosti dugotrajne imovine nakon elementarne nepogode kao što je vrijednosno usklađenje šume nakon požara i sl., uz vjerodostojnu dokumentaciju

Kazne za prometne prekršaje radnika

189

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

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.**

Davanje poklona u običajnom komercijalnom pakiranju

190

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

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.

Amortizacija kod iznajmljivanja dijela prostora

191

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

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

...
 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.

Oporezivanje premija osiguranja od posljedica nesretnog slučaja

192

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

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, odšteta 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

193

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

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

194

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

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.

Goodwill

195

Ministarstvo financija – Porezna uprava
Klasa: 410-01/12-01/481
Ur. broj: 513-07-21-01/12-2
Zagreb, 29.06.2012.

Slijedom navedenoga, ako se u postupcima iz članka 19. Zakona o porezu na dobit pojavi goodwill utvrđen kao višak troška stjecanja nad stjecateljevim udjelom u fer vrijednosti stečenikove prepoznatljive imovine, obveza i mogućih obveza, tada se u porezno priznate rashode ne uključuje amortizacije goodwilla niti gubitka od vrijednosnog usklađenja goodwilla sukladno navedenima poreznim propisima i računovodstvenim standardima.

Porezni tretman dnevne parkirne karte

196

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

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 svojega radnog mjesta za to društvo, ne mogu se smatrati (izravnim ili neizravnim) priljevima radnika, koji im pritiječu 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.

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

197

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

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.

Porez po odbitku na teret isplatitelja

198

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

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.

Porez po odbitku za kamate prenesene u kapitalnu pričuvu

199

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

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.

Porez na dobit po odbitku za softver**200**

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

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 daljnu prodaju bez stjecanja autorskih i drugih prava intelektualnog vlasništva, tada se na naknade za softver ne plaća porez po odbitku.**

Porezni tretman naknada u svezi sa softverom**201**

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

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 daljnu 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 izbjegava-

nju 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.

Pripajanje društva koje je izvršilo reinvestiranje dobiti**202**

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

Slijedom navedenoga, 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.** Stoga, ukoliko porezni obveznik želi zadržati stečeno pravo s osnove reinvestirane dobiti, dužan je postupak pripajanja uzimajući u obzir posebne propise provesti prijenosom ukupnog iznosa temeljnog kapitala, pri čemu iznos temeljnog kapitala treba biti iskazan u visini temeljnog kapitala utvrđenog na dan upisa povećanja temeljnog kapitala reinvestiranom dobiti na nadležnom sudu i uvećanog za možebitna naknadna povećanja temeljnog kapitala. Tako utvrđeni iznos temeljnog kapitala prenesenog društva na dan pripajanja uvećan za iznos temeljnog kapitala društva stjecatelja utvrđenog na dan pripajanja, treba biti iskazan kod društva stjecatelja nakon provedenog postupka pripajanja. Svako naknadno smanjenje temeljnog kapitala kod društva stjecatelja neovisno o iznosu ili razlozima smanjenja dovodi do primjene članka 12.a stavka 9. odnosno stavka 10. Pravilnika.