

Poticaji u sustavu poreza na dobit u Hrvatskoj i zemljama regije

Uradu se analiziraju poticaji i olakšice u sklopu poreza na dobit u Hrvatskoj i odabranim zemljama regije: Slovenija, Srbija, Crna Gora, Makedonija i Albanija. Navedene zemlje, kao i druge tranzicijske zemlje, koriste veliki broj i širok spektar poticaja u sklopu poreza na dobit kako bi privukle strane investicije i potaknule ekonomsku aktivnost unutar vlastitih gospodarstava. Osnovni cilj ovog rada je istražiti intenzitet korištenja poticaja kod poreza na dobit te pregled postojećih poreznih poticaja u navedenim zemljama. Rad će biti usmjeren na analizu stopa poreza na dobit, poreznih mirovanja i drugih olakšica po osnovi raznih ulaganja od kojih će posebna pozornost biti usmjerena na ubrzanu amortizaciju, razna umanjenja osnovice, porezne kredite, prijenos poreznog gubitka te ostale povezane poticaje.



1. UVOD

Porezni sustavi općenito u svijetu, a posebno oni u europskim tranzicijskim zemljama, protekla dva desetljeća doživjeli su značajne promjene. To se odnosi i na Hrvatsku i njezine zemlje regije koje se često promatraju zajedno kao zemlje tzv. "zapadnog balkana", a zapravo se radi o zemljama bivše Jugoslavije uključujući još Albaniju. Promjene u poreznim sustavima rezultat su prije svega unutarnjih promjena u spomenutim zemljama, ali jednako tako i promjena uvjetovanih procesom globalizacije te povećanom međunarodnom mobilnošću kapitala.

Hrvatska se, kao i većina tranzicijskih zemalja, danas članica Europske unije (EU), odlučila razvijati potrošni koncept oporezivanja dohotka i dobiti. To u biti znači da je kod oporezivanja porezni teret usmjeren na one dijelove dohotka koji su namijenjeni potrošnji, dok su dijelovi dohotka namijenjeni za investiranje i štednju u povoljnijem poreznom položaju ili pak posve izuzeti od oporezivanja. Prema Rose-u i Wiswesser-u (1998.), jednim od tvoraca takvog koncepta oporezivanja, usmjeravanje poreznog sustava potrošnom konceptu oporezivanja dohotka i dobiti bilo je nužno za tranzicijske zemlje jer

su patile od nedostatka kapitala. Takav koncept oporezivanja dobiti automatski je pratilo i relativno nisko porezno opterećenje. Iako je Hrvatska 2001. ukidanjem "zaštitne kamate"¹ djelomično napustila praksu potrošno orijentiranog poreza na dobit, ona je zadržana odbijanjem kamata na dug od porezne osnovice. Također, slično vrijedi i za porez na dohodak gdje su i danas osnovni oblici dohodaka od kapitala (dividende, kamate, kapitalni dobiti) izuzeti od oporezivanja. S tom praksom nastavljana je i praksa niskog poreznog opterećenja kod poreza na dobit posebno jer su u od 2001. godine u primjeni mnoge olakšice i porezni poticaji.

Osnovni cilj ovoga rada jest istražiti korištenje raznih poticaja i olakšica kod poreza na dobit u Hrvatskoj i zemljama regije. Prema dostupnim podacima izvršit će se usporedna analiza za Hrvatsku, Sloveniju, Srbiju, Crnu Goru, Makedoniju i Albaniju. Poslije uvoda, u drugom dijelu dan je kratki pregled literature o vrstama i učinkovitosti poreznih poticaja. U trećem dijelu, odnosno središnjem dijelu rada daje se pregled i analiza olakšica kod poreza na dobit u Hrvatskoj i zemljama regije. Analiza je usredotočena na porezne stope, porezna mirovanja te ostale razne vrste olakšica po osnovi ulaganja. Posljednji dio je zaključak.

¹ Zaštitna kamata je bila svojevrsna porezna olakšica odnosno poticaj za poduzetnike kojoj je za cilj bilo zaštititi prinose od vlastitog kapitala od oporezivanja. Drugim riječima, pošto se prinosi od posuđenog kapitala (kamate, dividende, kapitalni dobiti itd.) nisu oporezivali, kroz zaštitnu kamatu se htjelo zaštititi one poduzetnike koji su uložili vlastiti, a ne posuđeni, kapital. Zaštitna kamata je u stvari olakšica u obliku odbitka od porezne osnovice za dionički kapital (engl. *equity allowance*). U skladu s time, ovaj se porezni oblik zove "ACE" tax (engl. *Allowance for Corporate Equity Tax*). U praksi zaštitna kamata izračunavala se ukamaćivanjem uloženog vlastitog kapitala zaštitnom kamatnom stopom. Za taj izračunati iznos zaštitne kamate umanjila bi se osnovica poreza na dobit. Kao vrsti olakšice kod poreza na dobit o zaštitnoj kamati postojala su različita stručna mišljenja. O tome vidjeti više Šimović, J. (2000.) i Spajić (2000.).

2. OPĆENITO U POTICAJIMA I OLAKŠICAMA KOD OPOREZIVANJA DOBITI

U svijetu postoji velik broj različitih poreznih poticaja u okviru različitih poreznih oblika. No, govoreći općenito o poreznim poticajima, onda se prije svega misli na poticaje u okviru poreza na dobit. U svjetskoj literaturi poticaji u okviru poreza na dobit najčešće se dijele na tri osnovne skupine: 1) snižena stopa poreza na dobit, 2) porezna mirovanja ili porezni praznici (*engl. tax holidays*) te 3) olakšice po osnovi ulaganja (*engl. investment incentives*) u širem smislu u koje spadaju razni poticaji kao ubrzana amortizacija (*engl. accelerated depreciation*), razna umanjena osnovice po osnovi ulaganja (*engl. investment allowances*) te porezni krediti (*engl. tax credits*). Kao četvrtu skupinu mogu se promatrati i razni drugi poticaji koji izravno nisu povezani s prethodno spomenutim poticajima. Tu se najčešće misli na mogućnost prijenosa poreznog gubitka, zatim niže stope poreza po odbitku za određene isplate i slično. Slika 1. prikazuje uobičajenu podjelu poticaja kod poreza na dobit.

Porezna stopa, iako sama po sebi nije poticaj, može se smatrati kao poticaj ukoliko je niža ili za određene vrste investicija ili u usporedbi s drugim zemljama posebno s onima u okruženju. Porezno mirovanje ili porezni "praznik" predviđa određeno razdoblje izuzeća (0%) od plaćanja poreza na dobit. Porezno mirovanje je poticaj usko vezan uz sniženu stopu poreza na dobit jer postoji njegova blaža varijanta koja se odnosi na plaćanje dobiti, ali po sniženoj stopi i određenom vremenskom razdoblju.

Kao što je prethodno spomenuto, olakšice po osnovi ulaganja ili investicijske olakšice dijele se na tri osnovna oblika. Prvi oblik odnosi se na ubranu amortizaciju. Ubrzana amortizacija je metoda prema kojoj porezni obveznici mogu ostvariti veće odbitke po osnovi amortizacije u prvoj ili u prvim godinama iskoristivog vijeka poslovne imovine.² Zbog korištenja većih stopa amortizacije gledano s financijske strane od objektivno utvrđenih stopa, obveznik poreza na dobit će ostvariti i koristiti beskamatni porezni kredit po osnovi odgađanja plaćanja poreza na dobit. To je prikriveni ili skriveni porezni učinak (kredit) koji je u financijskom smislu ostvaren, ali nije iskazan u bilanci (Spajić, 2001., 271). Ubrzana amortizacija posebno dolazi do izražaja kao poticaj kada se koristi u kombinaciji s prijenosom poreznog gubitka koji također smatra vrstom poreznog poticaja u kontekstu ovog rada.

Drugi oblik su razna umanjena osnovice po osnovi ulaganja. To je olakšica koja omogućuje poduzeću da oduzme određeni postotak vrijednosti investicije od iznosa oporezive dobiti u godini kada se investicija realizira. To se izvodi tako da se kao olakšica dodaje određeni postotak početnim troškovima imovine do punog otpisa amortizacije.

Treći oblik odnosi se na porezne kredite kod kojih dolazi do odbitka od porezne obveze. Odbitak je obično odobren na osnovi dijela investicijskih troškova. Porezni kredit tako smanjuje poreznu obvezu za određeni iznos investicijskog troška.³

² Ubrzana amortizacija podrazumijeva nekoliko varijanti: 1) mogućnost bržeg otpisa imovine, u odnosu na linearnu amortizaciju tako da se povećaju stope otpisa imovine a skratu se vijek amortizacije, 2) degresivna amortizacija koja ne podrazumijeva kraćenje vijeka amortizacije nego se u početnim razdobljima otpisuju veći, a kasnije manji iznosi, te 3) jednokratni otpis.

³ Više o podjeli i karakteristikama poreznih poticaja kod poreza na dobit, o njihovim učincima, prednostima i nedostacima vidjeti u Šimović, H. (2008.).



Slika 1. Porezni poticaji kod poreza na dobit

Izvor: autori.

Svrha uvođenja poreznih poticaja kod poreza na dobit je raznolika, od poticanja gospodarskog rasta, razvoja slabije razvijenih područja, te davanja olakšica određenim kategorijama stanovništva. Da su poticaji kod poreza na dobit najvažniji među poreznim poticajima općenito pokazuje i tablica 1. koja prikazuje najrazličitije oblike korištenih poreznih poticaja u svijetu. Naime, u okviru više od stotinu različitih vrsta poreznih poticaja, većinu čine upravo poticaji u okviru poreza na dobit, koji se podjednako koriste i u zemljama u razvoju i u razvijenim zemljama.

Važno pitanje prilikom njihova uvođenja, a posebice u kontekstu ovog rada, jest koliko su porezni poticaji uopće učinkoviti u poticanju ekonomske aktivnosti (gospodarskog rasta, investicija i izvoza). Prema "mainstream" mišljenju u ekonomskoj znanosti porezni poticaji nemaju presudnu ulogu u donošenju investicijske odluke, zapravo njihova uloga se tek svodi na nešto značajniju ulogu u odabiru lokacije (zemlje) investiranja, dok gotovo da i nemaju utjecaja na početnu odluku o investiranju (vidjeti više: Shah (1995.), Feldstein et al. (1995.)). Ipak, uloga poreznog sustava se kroz prošlost mijenjala na način da danas postoje neke novije studije koje upućuju na sve značajniju ulogu poreznog sustava (vidjeti Easson (2004.), Mutti (2003.), Mintz (2006.) i Alm et al. (2006.)). Razlog tomu jest upravo činjenica da zemlje u eri globalizacije kao potencijalne lokacije za investicije postaju sve sličnije, posebice unutar regionalnih ekonomskih integracija kao što je EU, gdje su procesi harmonizacije i koordinacije ekonomskih politika intenzivniji. Što su zemlje sličnije jedna drugoj to predstavljaju potencijalne supstitute za lokaciju investicija i u takvim uvjetima porezni poticaji imaju sve veću ulogu u poticanju konkurentnosti i ekonomske aktivnosti (Morisset, 2003.).

Tablica 1. Korištenje poreznih poticaja u svijetu

Porezni poticaji	Zemlje u razvoju (52)	Razvijene zemlje (51)	Ukupno (103)
Snižena stopa poreza na dobit	43	40	83
Porezno mirovanje	37	30	67
Ubrzana amortizacija	26	21	47
Olakšice po osnovi ulaganja	18	8	26
Umanjenje doprinosa	5	7	12
Carinska izuzeća	39	24	63
Ostalo	32	13	45

Izvor: Easson (2004: 132).

Slični uvjeti mogu se pretpostaviti za Hrvatsku i za zemlje regije. Naime, one u svojoj perspektivi žele postati članice EU te se od njih očekuje da harmoniziraju svoje porezne sustave te ih prilagode uvjetima europskog jedinstvenog tržišta. Tu je naravno iznimka Slovenija koja je već članica, ali u kontekstu ovog rada može poslužiti kao ogledan primjer kako bi u budućnosti mogli izgledati porezni sustavi ostalih promatranih zemalja. S druge strane, promatrane zemlje regije ujedno prolaze proces tranzicije koji je po mnogo čemu sporiji i teži od EU-12 zemalja (rat, korupcija itd.). Slično kao tranzicijske zemlje EU-12 za očekivati je da će zemlje regije izraženije kroz svoj porezni sustav nastojati privući strane investicije i potaknuti ekonomsku aktivnost.

3. USPOREDNA ANALIZA POTICAJA KOD POREZA NA DOBIT U HRVATSKOJ I ZEMLJAMA REGIJE: KRATKI PREGLED LITERATURE I ANALIZA

Pregledom dosadašnjih istraživanja dostupnih u domaćoj i međunarodnoj literaturi može se zaključiti kako dominiraju istraživanja u domaćoj odnosno lokalnoj literaturi samih promatranih zemalja. Kraljić (2001.) je među prvima analizirao poreznu konkurentnost sustava oporezivanja dobiti u tranzicijskim zemljama gdje važnu ulogu zauzimaju upravo navedeni porezni poticaji. Rad obuhvaća analizu poreznih poticaja za tranzicijske zemlje među kojima je u kontekstu ovog rada važno spomenuti Sloveniju, Albaniju i tadašnju Jugoslaviju (danas Srbija i Crna Gora). Nadalje, Blažić (2006.) daje sveobuhvatnu i izrazito detaljnu analizu poreznih poticaja u zemljama regije ali i članicama EU. Još se treba istaknuti istraživanje Dražić Lutilsky i Čevizović (2007.) gdje se uspoređuje porezni sustav Hrvatske sa zemljama u okruženju što znači da se osim zemalja regije analiziraju još i Austrija, Italija i Mađarska.

Osim domaće hrvatske literature, postoji niz preglednih istraživanja o poreznim poticajima kod lokalnih autora promatranih zemalja od kojih će se spomenuti samo neki. Jedno takvo istraživanje je i Kovač (2003.) u kojem se analiziraju porezni poticaji za privlačenje stranih investicija u Srbiji, Bugarskoj i Hrvatskoj. Zatim, Raičević i Nenadić (2005.) daju detaljnu analizu i usporedbu poreznih poticaja kod poreza na dobit u Srbiji i Crnoj Gori.

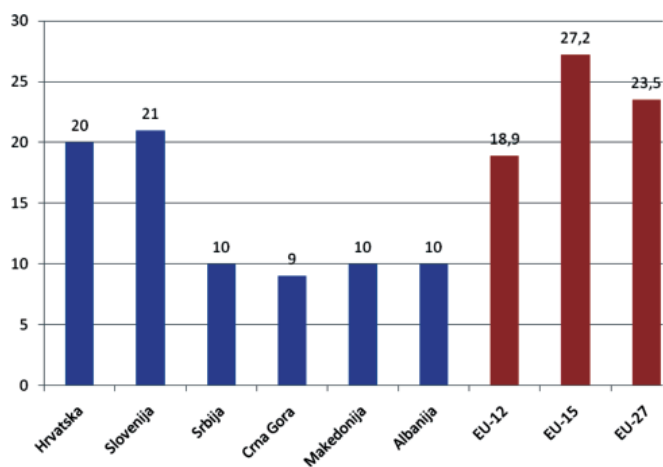
Kao što je prethodno spomenuto porezni poticaji se u teoriji najčešće grupiraju na sniženu poreznu stopu, porezna mirovanja i ostale poticaje po osnovi ulaganja. U praksi se koristi velik broj različitih poticaja koji mogu imati karakteristike više različitih vrsta poticaja. Iz tog razloga često ih je teško grupirati prema uobičajenoj podjeli. Za potrebe ovog rada poticaji kod poreza na dobit u Hrvatskoj i zemljama regije grupirani su i promatrani u tri dijela:

- 1) porezne stope,
- 2) porezna mirovanja, izuzeća i slični poticaji, te
- 3) ostale olakšice po osnovi ulaganja ili nekih drugih kriterija s naglaskom na odbitke od osnovice, porezne kredite, ubranu amortizaciju i prijenos poreznog gubitka.

3.1. Porezne stope

Učinkovitost porezne stope u oporezivanju dobiti teško je utvrditi jer sama po sebi nije olakšica ili poticaj. No, relativno niske porezne stope mogu snažnije od bilo kojeg drugog

instrumenta pozitivno utjecati na investicije, te se upravo stoga stopa poreza na dobit predstavlja kao najjednostavniji, ali i najučinkovitiji instrument poreznih poticaja (Mintz & Tsiopoulos, 1995.). Snižene ili povlaštene porezne stope najjednostavniji su, ali ujedno i "najsuroviji" instrument, jer visina poticaja ne varira s visinom investicije. Također, učinkovitost ovog instrumenta je minimalna u slučajevima niskih graničnih poreznih stopa. Povlaštene porezne stope obično se koriste kod poduzeća koja tek započinju s radom, te može postojati razlikovanje (distinkcija) za pojedine sektore i zemljopisna područja tvrtkama (Goodspeed, 2006: 141).



Slika 2. Stope poreza na dobit u 2009. godini (u %)

Izvor: pripremili autori prema European Communities (2009) i IBFD (2010).

Slika 2. prikazuje zakonske stope poreza na dobit u promatranim zemljama regije te njihovu usporedbu s prosječnim stopama poreza na dobit u novim članicama EU (EU-12), starim članicama EU (EU-15) te cijeloj EU-27. Slika jasno pokazuje kako Hrvatska i Slovenija imaju značajno više stope poreza na dobit u odnosu na ostale promatrane zemlje. S druge strane, nove članice EU (EU-12) u prosjeku imaju stopu od 18,9% što je neznajčajno niže od Hrvatske i Slovenije.⁴ Tako malo odstupanje je zanemarivo i razumljivo budući da je Slovenija i sama nova članica EU-12, a Hrvatska je vjerojatno nova 28. članica EU te kao takva konvergira zemljama EU-12 u visini porezne stope.

Uspoređujući stopu poreza na dobit u Srbiji, Crnoj Gori, Makedoniji i Albaniji s prosječnim stopama za EU može se zaključiti kako te zemlje imaju značajno niže porezne stope u odnosu na EU. U njihovom slučaju tako niske stope poreza na dobit mogu se promatrati kao porezni poticaj. Nadalje, važno je napomenuti kako Makedonija ima dodatnu stopu od 0% za zadržanu dobit dok se stopa od 10% koristi za oporezivanje raspodijeljene dobiti.

3.2. Porezna mirovanja, izuzeća i drugi slični poticaji

Kao što je prethodno spomenuto, porezno mirovanje predviđa određeno razdoblje izuzeća (0%) od plaćanja poreza na

⁴ Slovenija se u kontekstu ovog rada promatra dvostruko. Prvo pojedinačno kao promatrana zemlja regije te drugo kao nova članica EU-12 čija je stopa korištena za izračun prosječne stope EU-12.

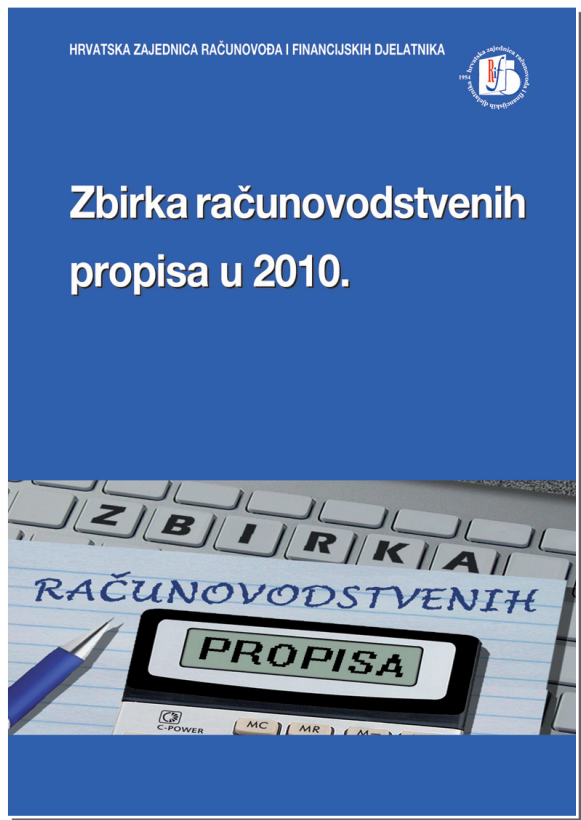
dobit ili plaćanje poreza po nižoj stopi od zakonske. Učinkovitost poreznih mirovanja također je problematično definirati jer su oni usko vezani uz sniženu stopu poreza na dobit. Naime, porezno mirovanje može se promatrati kao blaža varijanta poticaja koja se odnosi na plaćanje dobiti, ali po sniženoj stopi i u određenom vremenskom razdoblju.

U literaturi prevladava mišljenje o poreznom mirovanju kao relativno neučinkovitom sredstvu poticanja investicija, prije svega zbog svojeg selektivnog karaktera koje narušava načelo neutralnosti poreznog sustava. Njegovi nedostaci još se dodatno ogledaju i u gubitku poreznih prihoda, te u preferiranju kratkoročnih investicija zbog svog ograničenog trajanja. Upravo se u zemljama srednje i istočne Europe pokazalo kako mnogi investitori nisu uspjeli u potpunosti iskoristiti porezna mirovanja zbog dugoročnog karaktera investicija (Gray & Jarosz, 1995.). S druge strane, smatra se da su porezna mirovanja jednostavan instrument, te da uz sve nedostatke može "označiti" (signalizirati) određenu zemlju kao receptivnu za strane investicije (Bond & Samuelson, 1986.). Pretežito zbog svih ovih nedostataka, ova vrsta poticaja ukinuta je u brojnim zemljama u razvoju, ali se i dalje zadržala u kombinaciji s nekim drugim poreznim poticajima (Mintz, 2006: 156 - 160; Zee et al., 2002: 1503. - 1504.).

Bez obzira na relativnu neučinkovitost poreznih mirovanja, oni se od promatranih poticaja najviše koriste u Hrvatskoj ali i promatranim zemljama regije, i to najčešće u kombinaciji s drugim poticajima. U tablici 2. prikazana su porezna mirovanja, izuzeća i drugi slični poticaji u promatranim zemljama regije. Važno je napomenuti kako se institucionalni termini poreznih mirovanja i sličnih poticaja u promatranim zemljama često drugačije nazivaju, odnosno ne kategoriziraju se kao porezna mirovanja već se koriste drugi termini, kao npr. poticaji ulaganjima u Hrvatskoj.

Tablica 2. Porezna mirovanja, izuzeća i slične olakšice

Zemlja	Vrsta poreznih mirovanja, izuzeća i sličnih olakšica
HRVATSKA	<p><i>Porezna mirovanja za investicije (tzv. poticaju ulaganjima):</i> Porezna mirovanja su dozvoljena za desetogodišnje razdoblje uz primjenu snižene stope poreza na dobit (10%, 7%, 3%) ili punog izuzeća (0%), ovisno o visini investicije i broju novih zaposlenika. Uvjeti za ostvarivanje poticaja moraju se ostvariti unutar tri godine od početka investicije.</p> <p><i>Grad Vukovar:</i> Puno izuzeće od poreza na dobit sve do ulaska Hrvatske u EU. Postoji obveza zapošljavanja najmanje 5 zaposlenika od čega bar pola moraju biti rezidenti.</p> <p><i>Područja posebne državne skrbi:</i> Porezni obveznici mogu biti u potpunosti izuzeti od poreza na dobit (0%) ili plaćati porez po sniženoj stopi (5%, 15%, 17%). Visina snižene stope ili izuzeća ovisi o tome je li područje klasificirano kao područje prve, druge ili treće kategorije. Ovaj poticaj primjenjuje se do 2016. za područje prve kategorije i do 2013. za područje druge i treće kategorije. Određivanje kategorije uglavnom ovisi o visini ratnog stradanja i razvijenosti samog područja. Porezni obveznici imaju obvezu zapošljavanja barem pet novih zaposlenika od kojih je barem pola s lokalnim prebivalištem.</p> <p><i>Brdsko-planinska područja:</i> Porezni obveznici podliježu sniženoj poreznoj stopi (15%). Porezni obveznici imaju obvezu zapošljavanja barem pet novih zaposlenika od kojih je barem pola s lokalnim prebivalištem. Ova olakšica bila je na snazi do kraja 2010.</p> <p><i>Slobodne zone (2 varijante poticaja):</i> Prva varijanta poticaja dozvoljava izuzeće (0%), sve do gornje dozvoljene granice poticaja, ukoliko se radi o ulaganju u građevine većem od 1 milijun HRK. Potpora je usklađena s regionalnim državnim potporama. Druga varijanta poticaja je vezana za poslovnu aktivnost u slobodnim zonama triju regija: Sjeverozapadne Hrvatske (do kraja 2010. stopa je 10%, od 2011. do 2013. stopa je 15%), Srednje i Istočne Hrvatske te Primorske Hrvatske (do 2013. stopa je 10%, od 2014. do 2016. stopa je 15%) i Grad Vukovar (do kraja 2010. na snazi je potpuno porezno izuzeće, od 2011. do 2013. stopa je 5%, od 2014. do 2016. stopa je 15%).</p>
SLOVENIJA	<p><i>Posebne ekonomske zone:</i> Povlašteno porezni tretman zadržan je do 2010. poduzećima koja djeluju u ekonomskim zonama pored Kopra i Maribora. Poticaj uključuje sniženu poreznu stopu (minimalna stopa od 10%) za dobit ostvarenu unutar ekonomske zone.</p> <p><i>Tonažni porez:</i> Kvalificirani porezni obveznici umjesto plaćanja poreza na dobit prema općim pravilima, mogu odabrati plaćanje tonažnog poreza ukoliko pružaju međunarodne pomorske usluge koristeći plovila teža od 100 bruto tona. Porezna osnovica izračunava se množenjem određene stope, koja je uspostavljena na osnovu neto tonaže plovila, s brojem dana korištenja posade. Porezna obveza se obračunava na takvu poreznu osnovicu koristeći standardnu stopu poreza na dobit. Jednom kada se porezni obveznik opredijeli za opciju tonažnog poreza, dužan je obračunavati ga u razdoblju od 10 godina.</p>
SRBIJA	<p><i>Porezna mirovanja za korporacije:</i> Poduzeća su izuzeta (0%) od plaćanja poreza na dobit u razdoblju od 10 godina, počevši od prve godine u kojoj su realizirali oporezivu dobit, ukoliko ulože u dugotrajnu imovinu iznos veći od 600 milijuna RDS i ukoliko u periodu ulaganja trajno zaposle barem dodatnih 100 ljudi. Veličina poreznog izuzeća postavljena je kao omjer između ulaganja u dugotrajnu imovinu i ukupne dugotrajne imovine.</p> <p><i>Porezna mirovanja za koncesije:</i> Poduzeća koja obavljaju djelatnost koja je predmet koncesije npr. istraživanje ili iskorištavanje prirodnih resursa, mogu biti izuzeti od plaćanja poreza na dobit do 5 godina.</p> <p><i>Neprofitne organizacije:</i> su oslobođene plaćanja poreza na dobit pod uvjetom da im prihod ne prelazi 300.000 RSD.</p>
CRNA GORA	<p><i>Porezna mirovanja i drugi poticaji za nerazvijena područja:</i> Trogodišnje izuzeće (0%) dopušteno je novoosnovanim proizvodnim poduzećima u nerazvijenim područjima. Nadalje, tvrtke koje ostvaruju prihod kroz novoosnovanu podružnicu u nerazvijenom području imaju pravo na porezni kredit (odbitak od poreza) jednak udjelu prihoda podružnice u ukupnom prihodu poduzeća. Ovaj poticaj može se koristiti u razdoblju od 3 godine.</p> <p><i>Neprofitne organizacije:</i> Neprofitna organizacija je oslobođena plaćanja poreza na dobit pod uvjetom da njena dobit ne prelazi 4.000 EUR.</p>



MAKEDONIJA	<p><i>Prethodni poticaji:</i> Prethodni zakon o poticajima je ukinut, no porezni obveznici koji su u tom razdoblju ispunili uvjete za korištenje poticaja i dalje ih mogu koristiti do prvotno predviđenog roka.</p> <p><i>Mikro poduzeća:</i> Poduzeće je kvalificirano kao mikro poduzeće ako njegov ukupni prihod ne prelazi 50.000 EUR i ukoliko se bavi gospodarskim djelatnostima osim bankarstva, financija, osiguranja, djelatnostima zabavne industrije, kao i kockanja i klađenja. Plaćaju godišnji porez na ukupni prihod umjesto poreza na dobit. Potrebno je prethodno odobrenje od porezne uprave. Godišnja porezna obveza se izračunava u iznosu od 1% od ukupnog prihoda ostvarenog u prethodnoj kalendarskoj godini.</p> <p><i>Slobodne zone:</i> Tvrtka koja je korisnik zone oslobođena je plaćanja poreza na dobit u razdoblju od 10 godina od dana početka svoje djelatnosti u zoni, ukoliko su ispunjeni određeni uvjeti i ukoliko je dobila prethodno odobrenje od porezne uprave.</p>
ALBANIJA	<p><i>Prethodni poticaji:</i> Prethodni zakon o poticajima je ukinut, no porezni obveznici koji su u tom razdoblju ispunili uvjete za korištenje poticaja i dalje ih mogu koristiti do prvotno predviđenog roka.</p>

Izvor: pripremili autori prema IBFD (2010.).

Osim dominantne uloge poreznih mirovanja, većina promatranih zemalja najčešće ih koristi u svrhu poticanja posebnih (ekonomskih, slobodnih) zona, ali i nerazvijenih područja. Što se tiče poticanja nerazvijenih područja kroz porezna mirovanja, Slovenija je uglavnom napustila takvu praksu dok Hrvatska i dalje ima mnoga regionalna porezna mirovanja⁵ koji se primjenjuju na nerazvijenim područjima i područjima zahvaćenih ratom. Hrvatska već sada najavljuje postupno napuštanje regionalnih poreznih mirovanja, što je i logično jer je pred vratima EU. S druge strane, Srbija i Crna Gora još ne iskazuju takvu namjeru.

Većina promatranih zemalja potiče poslovanje kroz posebne zone. Poticanje ulaganja u posebne zone je bilo lako opravdati ranijih godina, kada su te države imale relativno nedovoljno razvijena tržišna gospodarstva; no, danas su te zemlje razvijenije i imaju zajednička tržišta. Namjena tih zona je privlačenje visoko mobilnih aktivnosti, a ne kapitalno intenzivnih dugoročnih aktivnosti te one često dovode do privlačenja kapitala iz ostalih dijelova države, a ne toliko stranih direktnih investicija (Blažić, 2006: 194). S druge strane, porezni poticaji za nerazvijene regije su u skladu s regionalnim razvojnim politikama u svrhu kompenziranja nedostataka tih područja te njihovog razvoja, a prihvaćeni su i od strane EU.

Opća porezna mirovanja, zapravo poticaji koji se mogu ostvariti na cijelom području određene zemlje karakteristični su samo za Hrvatsku i Srbiju. Takva porezna mirovanja isključivo su vezana uz visinu ulaganja i broj novozaposlenih osoba.

Za Albaniju i Makedoniju, u odnosu na ostale promatrane zemlje, može se zaključiti kako su prihvatile drugačiju koncepciju poticanja ekonomske aktivnosti preko poreznog sustava. Naime, one gotovo uopće ne koriste porezna mirovanja, a ako ih koriste onda je to jako ograničeno. Budući da imaju relativno nisku poreznu stopu, one su se okrenule strategiji što jednostavnijeg poreznog sustava sa što manje olakšica koje samo narušavaju učinkovitost i jednostavnost poreza na dobit. Ekstremni primjer takvog koncepta oporezivanja je proporcionalni porez ili "flat-tax".

3.3. Ostale olakšice po osnovi ulaganja i ostali poticaji

Za razliku od prethodno spomenutih poticaja, razni oblici poticaja po osnovi ulaganja (ubrzana amortizacija, odbitak od osnovice, porezni krediti, i sl.) s aspekta učinkovitosti imaju nešto više prednosti. Naime, te vrste poticaja se puno lakše mogu usmjeriti prema određenim tipovima investicija, te se mogu povezati s visinom investicije. S druge strane, takvi poticaji uglavnom su mnogo složeniji te iziskuju više administrativne troškove. To je i razlog njihova slabijeg korištenja u odnosu na sniženu poreznu stopu i porezna mirovanja, kako u zemljama u razvoju, tako i razvijenim zemljama (Easson, 2004.).

Bez obzira na bolju učinkovitost ovih poticaja, ne može se reći da se najviše koriste u promatranim zemljama. Još uvijek su porezna mirovanja dominantna vrsta poticaja kod poreza na dobit. U tablicama 3. i 4. prikazani su porezni odbici i porezni krediti, odnosno ubrzana amortizacija i porezni gubitak u Hrvatskoj i promatranim zemljama regije.

Tablica 3. Umanjenje osnovice, porezni krediti i drugi slični poticaji

Zemlja	Vrsta umanjjenja osnovice, poreznog kredita i sličnih poticaja
HRVATSKA	<p><i>Umanjenje osnovice za troškove istraživanja i razvoja:</i> Za opravdane troškove znanstveno-istraživačkih projekata moguće je dodatno umanjiti osnovicu za 100%, 125% ili 150% troškova ovisno radi li se o razvojnim, primijenjenim ili temeljnim istraživanjima.</p> <p><i>Umanjenje osnovice za troškove obrazovanja i izobrazbe zaposlenika:</i> dozvoljava se umanjjenje osnovice do maksimalno 100% od troškova obrazovanja i treninga zaposlenika. Visina olakšice (25%, 35%, 50%, 70% i 100%) ovisi o tome radi li se o malom ili velikom poduzeću, bavi li se tvrtka pomorskim prijevozom, ispunjava li uvjete za regionalnu državnu pomoć i sl.</p>
SLOVENIJA	<p><i>Umanjenje osnovice za investicije:</i> u visini od 30% od iznosa ulaganja u opremu i nematerijalnu imovinu. Godišnji iznos porezne olakšice ne smije prijeći iznos od 30.000 EUR u godini ulaganja. Svaki neiskorišteni iznos smije se prenositi narednih 5 poreznih godina.</p> <p><i>Umanjenje osnovice za troškove istraživanja i razvoja (I&R):</i> u visini od 20% od iznosa ulaganja u aktivnosti unutarnjeg I&R ili za kupovinu usluga I&R od treće strane. Olakšica je ograničena na poreznu osnovicu u poreznoj godini; svako prekoračenje može se prenositi narednih 5 poreznih godina.</p> <p><i>Umanjenje osnovice za posebna područja:</i> Porezni obveznici sa središtem u posebnim područjima ovisno o području mogu zahtijevati umanjjenje porezne osnovice u iznosu od 30% do 40% od uloženog iznosa.</p> <p><i>Umanjenje osnovice za troškove povezane s zapošljavanjem:</i> umanjjenje osnovice u iznosu od 24% od doprinosa zaposlenih za obavezno mirovinsko i invalidsko osiguranje; umanjjenje osnovice 50% - 70% od bruto plaće zaposlenika s invaliditetom.</p> <p><i>Porezni kredit za donacije:</i> uglavnom se ne odbijaju od poreza na dobit, ali doprinosi za dobrotvorne, znanstvene, obrazovne i slične svrhe mogu se odbiti od iznosa poreza (porezni kredit) u iznosu od 0.3% ili 0.2% u poreznoj godini.</p>

⁵ Područja posebne državne skrbi, brdsko-planinska područja i Grad Vukovar.

SRBIJA	<p><i>Porezni krediti:</i> 20% za ulaganja u dugotrajnu imovinu (izuzev automobila, namještaja, tepiha i umjetničkih djela), 40% za mala poduzeća. Iznos kredita ne smije premašiti 50% (70% za mala poduzeća) porezne obveze, no svako prekoračenje može se prenositi na narednih 10 godina. Nabavljena imovina mora ostati u posjedu poreznog obveznika barem 3 godine. Zatim, porezni kredit od 80% ulaganja u poljoprivredu, ribarstvo, tekstilnu industriju, osnovnu ili opću metalnu industriju, proizvodnju strojeva, komunikacijsku opremu, medicinsku opremu, vozila, aktivnosti recikliranja ili filmsku produkciju; ne postoji ograničenje u odnosu na porezne obveze.</p> <p><i>Porezni krediti za novo zapošljavanje i zapošljavanje osoba s invaliditetom:</i> Dvogodišnji porezni kredit (odbitak od poreza) u iznosu od 100% od bruto plaće i povezanih doprinosa moguć je za nove zaposlenike, pod uvjetom da se njihov broj ne smanjuje tijekom tog razdoblja. Porezni kredit je također moguć i pri zapošljavanju osoba s invaliditetom, a jednak je omjeru zaposlenika s invaliditetom u odnosu na ukupan broj zaposlenih.</p> <p><i>Porezni kredit za nerazvijena područja:</i> Tvrtke koje ostvaruju prihod kroz novoosnovanu podružnicu u nerazvijenom području imaju pravo na porezni kredit jednak udjelu prihoda ogranka u ukupnom prihodu. Ova olakšica vrijedi za razdoblje od 2 godine.</p>
CRNA GORA	Ne postoji određeni odbitak koji bi se mogao okarakterizirati kao poticaj.
MAKEDONIJA	Ne postoji određeni odbitak koji bi se mogao okarakterizirati kao poticaj.
ALBANIJA	Ne postoji određeni odbitak koji bi se mogao okarakterizirati kao poticaj.

Izvor: pripremili autori prema IBFD (2010).

S obzirom na osnovi čega se poticaj ostvaruje, od navedenih poticaja u tablici 3. najviše se koriste umanjena osnovice i porezni krediti za investicije, za istraživanje i razvoj te poticaji za zapošljavanje i edukaciju zaposlenih što je u skladu sa svjetskim trendovima. Općenito, mogući problem koji se može javiti kod ovih vrsta poticaja jest da se ne mogu iskoristiti zbog premalog iznosa poreza, odnosno porezne osnovice.

Slično kao i kod poreznih mirovanja, promatrani porezni poticaji široko su primijenjeni u Sloveniji i Hrvatskoj kao naprednijim zemljama, i to uglavnom kao umanjene osnovice. Njihov trend jedino prati Srbija koja uglavnom primjenjuje porezne kredite (odbitak od poreza) kao porezni poticaj za navedene svrhe. S druge strane Crna Gora, Albanija i Makedonija uopće ne koriste umanjena osnovice i porezne kredite.

Tablica 4. Ubrzana amortizacija i prijenos poreznog gubitka

Zemlja	Ubrzana amortizacija (metoda)	Porezni gubitak
HRVATSKA	Dopušteno je udvostručiti stope amortizacije (linearna metoda)	Gubici se mogu prenositi 5 godina
SLOVENIJA	Ne postoji (linearna metoda)	Gubici se mogu prenositi neodređeno vrijeme otpisujući se redoslijedom kojim su nastali
SRBIJA	Ubrzana amortizacija je dopuštena za imovinu korištenu za zaštitu okoliša, znanstvena istraživanja i obrazovanje, kao i za računalnu opremu. Amortizacija se obračunava primjenom propisane stope uvećane za 25%. (Osim za materijalnu imovinu (linearna metoda) metoda opadajućeg salda koristi se za druge vrste imovine)	Gubici se mogu prenositi 10 godina
CRNA GORA	Ne postoji (Osim za materijalnu imovinu (linearna metoda) metoda opadajućeg salda koristi se za druge vrste imovine)	Gubici se mogu prenositi 5 godina
MAKEDONIJA	Potrebno je prethodno odobrenje od porezne uprave ukoliko ukupni trošak amortizacije prelazi 10% amortizacije obračunate linearnom metodom. (tvrtke mogu izabrati metodu, linearna metoda je preferirana od strane porezne uprave)	Ne postoji
ALBANIJA	Ne postoji (linearna metoda)	Gubici se mogu prenositi 3 godine. Ako se u tijeku porezne godine više od 25% direktnog ili indirektnog vlasničkog udjela ili glasačkih prava društva prenese, gubici se ne mogu prenositi.

Izvor: pripremili autori prema IBFD (2010).

Osim poreznim kreditima i odbicima, dodatni se poticaj investicijama može dati kroz ubrzanu amortizaciju (Hrvatska, Srbija) ili barem metodu opadajućeg salda (Srbija, Crna Gora). Prema prikazanome u tablici 4. ubrzana amortizacija se najmanje koristi u odnosu na prethodne poticaje. Ako se već koristi onda je u pravilu povezana s produktivnijim investicijama, kao što su one istraživanje i razvoj, obrazovanje, visoka tehnologija, i sl.

Što se tiče prijenosa gubitka, uglavnom sve države osim Makedonije dozvoljavaju prijenos gubitka. Općenito, promatrane zemlje regije zaostaju za uobičajenim trendovima u razvijenim zemljama svijeta, s izuzetkom Slovenije te možda Srbije koja nudi desetogodišnji prijenos gubitka unaprijed (Blažić, 2006.). Prosjek regije je oko 5 godina, što je opet ispod prosjeka razvijenih zemalja.

Nadalje, dodatnu mogućnost za odgađanje plaćanja poreza na dobit pruža prethodno spomenuti institut ubrzane amortizacije u kombinaciji s poreznim gubitkom te se takav slučaj može shvatiti kao još jedna razina poreznog poticaja više. Naime, mogućnost bržeg otpisa imovine putem ubrzane



amortizacije porezni obveznici mogu koristiti i za planiranje poreznih gubitaka. To je jedino moguće u Hrvatskoj, te djelomično Srbiji te Crnoj Gori koje koriste metodu opadajućeg salda kod amortizacije određene vrste imovine.

4. ZAKLJUČAK

Hrvatska i promatrane zemlje regije koriste se velikim brojem i vrstama raznih poticaja u sklopu poreza na dobit. Kao u svjetskoj praksi dominantna vrsta poticaja jest porezno mirovanje, ali u pojedinim zemljama i druge vrste poreznih poticaja imaju značajnu ulogu. Posebno se ističe upravo Hrvatska koja u svom sustavu oporezivanja dobiti ima zastupljene gotovo sve vrste promatranih poticaja. Trend dominiranja poreznih mirovanja ali i velikog broja drugih poticaja je sasvim logičan, jer se radi mahom o zemljama u tranziciji koje nastoje potaknuti ekonomski rast i razvoj. Velik je naglasak na privlačenju stranog kapitala i stranih investicija, koji donosi tržišne norme ponašanja i poslovanja te priprema gospodarstvo na ulazak u EU.

Osim što sve promatrane zemlje najviše koriste porezna mirovanja, ne može se naći mnogo drugih zajedničkih karakteristika u sustavu poreznih poticaja, premda ih u ekonomskom kontekstu u Europi često vole zajednički analizirati kao "zapadni Balkan". Struktura i broj poreznih poticaja u pojedinim zemljama uvelike je strukturirana stupnjem razvijenosti i dostignutom stupnju približavanja EU. Slovenija i Hrvatska kao naprednije zemlje više koriste horizontalne poticaje, postupno napuštaju selektivne poticaje, a naglasak stavljaju više na ključnim područjima razvoja kao istraživanje i razvoj, obrazovanje i zapošljavanje. Taj trend donekle prati Srbija te djelomično Crna Gora, ali ipak s većom dozom selektivnih potpora prije svega za nerazvijena područja, ali i s mnogo nižim poreznim stopama. Albanija i Makedonija najviše zaostaju po broju i strukturi poreznih poticaja, no može se zaključiti kako relativno nisko porezno opterećenje ostvaruju kroz izrazito nisku poreznu stopu i jako jednostavan sustav oporezivanja dobiti. U njihovom slučaju tako niske stope poreza na dobit mogu se promatrati kao porezni poticaj te jednostavan sustav poreza na dobit ima niz prednosti za potencijale investitore i poticanje ekonomske aktivnosti.

Literatura:

- Alm, J., Martinez-Vazquez, J. & Rieder, M. (ed.), *The Challenges of Tax Reform in a Global Economy*. New York: Springer, 2006.
- Blažić, H. (2006.), *Usporedni porezni sustavi - oporezivanje dohotka i dobiti*. Rijeka: Ekonomski fakultet.
- Bond, E. W. & Samuelson, L. (1986), "Tax holidays as Signals", *American Economic Review*, 76(4), p. 820 - 826.
- Dražić Lutlisky, I. & Čevizović, I. (2007.), "Usporedba poreznih sustava Hrvatske sa zemljama u okruženju", u: D. Gulin (ed.), *Financije i računovodstvo u funkciji rasta hrvatskog gospodarstva*, 42. simpozij Hrvatske zajednice računovođa i financijskih djelatnika, Pula, lipanj 2007. Zagreb: HZRFD, 305 - 320.
- Easson, A., (2004), *Tax Incentives for Foreign Direct Investment*, Kluwer Law International, The Hague; London; New York.
- European Communities (2009), *Taxation Trends in the European Union: Data for the EU Member States and Norway*, Office for Official Publications of the European Communities Luxembourg.
- Feldstein, M.; Hines, J. R. & Hubbard, G. R. (ed.) (1995), *The Effects of Taxation on Multinational Corporations*, The University of Chicago Press, Chicago; London.
- Goodspeed, T. (2006), "Taxation and FDI in Developed and Developing Countries" (Book style with paper title and editor), in: J. Alm et al. (ed.), *The Challenges of Tax Reform in a Global Economy*, Springer, New York, p.137 - 154.
- Gray, C. W. & Jarosz, W. W. (1995), "Law and the Regulation of FDI: The experience from central and Eastern Europe", *Columbia Journal of Transnational Law*, 33(1), p.1-40.
- IBFD (2010), *European Tax Surveys*, Amsterdam: International Bureau of Fiscal documentation.
- Kovač, M. (2003.), "Analiza poreskih podsticaja za privlačenje SDI u Srbiji, Bugarskoj i Hrvatskoj", *Industrija*, (31) 1-2, 53-60. (Dostupno na: <http://scindeks-clanci.nb.rs/data/pdf/0350-0373/2003/0350-03730302053K.pdf>)
- Kraljić, M. (2001.), "Analiza porezne konkurentnosti sustava poreza na dobit u tranzicijskim zemljama", *Financijska teorija i praksa*, 25(4), 539 - 566.
- Mintz, J. M. & Tsiopoulos, T. (1995), "Corporate Income Taxation and Foreign Direct Investment in Central and Eastern Europe" in: A. Shah (ed.), *Fiscal Incentives for Investment and Innovation*, Oxford University Press, Oxford, p. 455 - 480.
- Mintz, J. M. (2006), "The Changing structure of Tax Policies for Foreign Direct investments in Developing Countries", in: J. Alm et al. (ed.), *The Challenges of Tax Reform in a Global Economy*, Springer, New York, p.155 - 166.
- Morisset, J. (2003), "Tax Incentives: Using Tax Incentives to Attract Foreign Direct Investment", *Public Policy for Private Sector*, February 2003, Note number 253, The World Bank Group, <http://rru.worldbank.org/Documents/PublicPolicyJournal/253Moris-020603.pdf>, [Accessed 06/06/09].
- Mutti, J. H. (2003), *Foreign Direct Investments and Tax Competition*, Institute for International Economics, Washington.
- OECD (1005), *Taxation and Foreign Direct Investment: The Experience of the Economies in Transition*. Paris: OECD.
- Raičević, B. & Nenadić, J. (2005.) "Poreski podsticaji u sistemu poreza na dobit, uporedna pravna analiza rešenja u Srbiji i Crnoj Gori", *Ekonomski anali*, br. 166 (July), 81-108. (Dostupno na: <http://ea.ekof.bg.ac.yu/pdf/166/1-4%20Raicevic.pdf>)
- Rose, M. & Wiswesser, R., (1998), "Tax reform in transition economies: experiences from Croatian tax reform process in the 1990s" in: P.B. Sørensen (ed.), *Public Finance in a Changing World*, Macmillan, London, str. 257-278.
- Shah, A. (ed.) (1995), *Fiscal Incentives for Investment and Innovation*, Oxford University Press, Oxford
- SIEPA (2010), *Investment incentives in Serbia*. Belgrade: Serbian Investment & Export Promotion Agency. Dostupno na: http://www.siepa.gov.rs/files/pdf/inv.inc_2009_eng.pdf
- Šimović, H. (2008.), "Porezni poticaji za izgradnju konkurentnosti", u: D. Gulin (ur.), *Financije i računovodstvo u funkciji*

jačanja konkurentnosti hrvatskog gospodarstva, Zbornik radova 43. simpozija Hrvatske zajednice računovođa i financijskih djelatnika, Pula, 5 - 7. 06. 2008. (Dostupno kao EFZG WPS <http://web.efzg.hr/RePEc/pdf/Clanak%2008-03.pdf>).

23. Šimović, J. (2000.), "Hrvatski sustav oporezivanja dobiti s posebnim osvrtom na politiku poticanja stranih i domaćih ulaganja i politiku transfera dobiti", *Zbornik Pravnog fakulteta u Zagrebu*, 50 (2), 675 - 697.
24. Spajić, F. (2000.), "Učinci zaštitne kamate pri oporezivanju porezom na dobit u Republici Hrvatskoj", *Zbornik radova Pravnog fakulteta u Splitu*, 37 (1 - 2), 29 - 43.
25. Spajić, F. (2001.), "Porezni poticaji u funkciji financiranja trgovačkih društava", u: V. Veselica et al. (ed.), *Ekonomika*

politika Hrvatske u 2002., zbornik radova 9. tradicionalnog savjetovanja Hrvatskog društva ekonomista, Opatija, studeni 2001. Zagreb: Inženjerski biro, 269 - 284.

26. Zee, H. H., Stotsky, J. G. & Ley, E., (2002), "Tax Incentives for Business Investments: A Primer for Policy Makers in Developing Countries", *World Development*, 30(9): p.1497 - 1516.

Doc. dr. Hrvoje ŠIMOVIĆ, Maja MIHELJA ŽAJA,
Ekonomski fakultet, Zagreb

SPI®

SUSTAV POSLOVNIH INFORMACIJA

GRADOVI - ŽUPANIJE - OPĆINE



INFORMATIČKO RJEŠENJE
LOKALNA RIZNICA

**ODABERITE NAJKOMPLETNIJA INFORMATIČKA RJEŠENJA
ZA VOĐENJE RAČUNOVODSTVA PRORAČUNA**

Program SPI® Lokalna Riznica koriste gradovi Dugo Selo, Kutina, Mali Lošinj, Osijek, Poreč, Požega, Samobor, Slatina, Virovitica, Županja, Ivanić Grad, te županije Koprivničko-križevačka, Krapinsko-zagorska i Varaždinska. Pomoću ovog rješenja financira se preko 200 proračunskih korisnika.

Lokalna Riznica je vrlo učinkovit alat za komunikaciju Riznice i proračunskih korisnika koji omogućava kvalitetnu izradu konsolidiranog plana proračuna te jednostavno podnošenje zahtjeva za dodjelom sredstava i njihovo odobravanje ili izravno plaćanje od strane Riznice. Dodatna prednost korištenja Lokalne Riznice je to što se radi o web aplikaciji tako da se može koristiti s bilo kojeg računala s pristupom na Internet što omogućava dodatnu fleksibilnost u radu.

Tvrta LIBUSOFT CICOM se već više od 17 godina bavi razvojem informatičkih rješenja za potrebe jedinica lokalne samouprave i proračunskih korisnika - naša ponuda uključuje sve što vam je potrebno za kvalitetno vođenje računovodstva proračuna. Na našim web stranicama (www.spi.hr) možete pronaći više informacija o našoj ponudi i bogatu referentnu listu korisnika.



LIBUSOFT CICOM
informatijske tehnologije
Remetinečka cesta 7a, 10020 ZAGREB
tel: 01/65 99 555, fax: 01/65 99 511

Microsoft
GOLD CERTIFIED
Partner

www.spi.hr