POREZNI SUSTAV SAVEZNE REPUBLIKE NJEMAČKE

Martinović, Nikolina

Master's thesis / Diplomski rad

2020

Degree Grantor / Ustanova koja je dodijelila akademski / stručni stupanj: **Josip Juraj Strossmayer University of Osijek, Faculty of Economics in Osijek / Sveučilište Josipa Jurja Strossmayera u Osijeku, Ekonomski fakultet u Osijeku**

Permanent link / Trajna poveznica: https://urn.nsk.hr/urn:nbn:hr:145:041101

Rights / Prava: In copyright / Zaštićeno autorskim pravom.

Download date / Datum preuzimanja: **2024-03-28**



Repository / Repozitorij:

EFOS REPOSITORY - Repository of the Faculty of Economics in Osijek







Sveučilište Josipa Jurja Strossmayera u Osijeku

Ekonomski fakultet u Osijeku

Diplomski studij (Financijski menadžment)

Nikolina Martinović

POREZNI SUSTAV SAVEZNE REPUBLIKE NJEMAČKE

Diplomski rad

Osijek, 2020.

Sveučilište Josipa Jurja Strossmayera u Osijeku

Ekonomski fakultet u Osijeku

Diplomski studij (Financijski menadžment)

Nikolina Martinović

POREZNI SUSTAV SAVEZNE REPUBLIKE NJEMAČKE

Diplomski rad

Kolegij: Komparativni porezni sustavi

JMBG: 0010214616

e-mail: nmartinovic280@gmail.com

Mentor: prof.dr.sc. Marković Branimir

Osijek, 2020.

Josip Juraj Strossmayer University of Osijek
Faculty of Economics in Osijek
Graduate study (Financial managment)

Nikolina Martinović

THE TAX SYSTEM OF THE FEDERAL REPUBLIC OF GERMANY

Graduate paper

Osijek, 2020.

IZJAVA

O AKADEMSKOJ ČESTITOSTI, PRAVU PRIJENOSA INTELEKTUALNOG VLASNIŠTVA, SUGLASNOSTI ZA OBJAVU U INSTITUCIJSKIM REPOZITORIJIMA I ISTOVJETNOSTI DIGITALNE I TISKANE VERZIJE RADA

1. Kojom izjavljujem i svojim potpisom potvrđujem da je diplomski (navesti vrstu rada: završni / diplomski / specijalistički / doktorski) rad isključivo rezultat osobnoga rada koji se temelji na mojim istraživanjima i oslanja se na objavljenu literaturu. Potvrđujem poštivanje nepovredivosti autorstva te točno citiranje radova drugih autora i referiranje na njih.
2. Kojom izjavljujem da je Ekonomski fakultet u Osijeku, bez naknade u vremenski i teritorijalno neograničenom opsegu, nositelj svih prava intelektualnoga vlasništva u odnosu na navedeni rad pod licencom *Creative Commons Imenovanje – Nekomercijalno – Dijeli pod istim uvjetima 3.0 Hrvatska*. (cc) BY-NC-SA
3. Kojom izjavljujem da sam suglasan/suglasna da se trajno pohrani i objavi moj rad u institucijskom digitalnom repozitoriju Ekonomskoga fakulteta u Osijeku, repozitoriju Sveučilišta Josipa Jurja Strossmayera u Osijeku te javno dostupnom repozitoriju Nacionalne i sveučilišne knjižnice u Zagrebu (u skladu s odredbama Zakona o znanstvenoj djelatnosti i visokom obrazovanju, NN br. 123/03, 198/03, 105/04, 174/04, 02/07, 46/07, 45/09, 63/11, 94/13, 139/13, 101/14, 60/15).
4. izjavljujem da sam autor/autorica predanog rada i da je sadržaj predane elektroničke datoteke u potpunosti istovjetan sa dovršenom tiskanom verzijom rada predanom u svrhu obrane istog.

Ime i prezime studenta/studentice: Nikolina Martinović

JMBAG: 0010214616

OIB: 39623213631

e-mail za kontakt: namrtinovic280@gmail.com

Naziv studija: Financijski menadžment

Naslov rada: Porezni sustav Savezne Republike Njemačke

Mentor/mentorica diplomskog rada: prof.dr.sc. Marković Branimir

U Osijeku, 2020. godine

Potpis Nikolina Martinović

Naslov rada

Porezni sustav Savezne Republike Njemačke

SAŽETAK

Cilj rada je objasniti porezni sustav Savezne Republike Njemačke, kako on funkcionira i kako je strukturiran. Porezni sustav Njemačke jedan je od kompleksnijih poreznih sustava. Podijeljen je između dvije razine vlasti, središnje vlasti i saveznih država. Broji preko 40 različitih vrsta poreza. Najvažniji su zajednički porezi - porez na dohodak i porez na potrošnju. Porezni prihodi čine preko 90% ukupnih poreza Savezne Republike Njemačke. Do toga podatka autor dolazi analizom kretanja poreznih prihoda u razdoblju od 2016. do 2020. godine. Budući da su porezni prohodi u 2016., 2017. i 2018.godini zauzimali najveći udio u ukupnim porezima, pretpostavka je da bi se takav trend nastavio i u 2019. i 2020. godini. Porezni sustav Savezne Republike Njemačke, u usporedbi sa poreznim sustavim drugih zemalja na međunarodnoj razini, jedan je od najkonkurentnijih što se tiče stope PDV-a. Nalazi se na vrhu liste sa svojom stopom od 19% što ga čini jednim od poreznih sustava s najnižom stopom. U zadnjih nekoliko godina država je funkcionirala bez dodatnih zaduživanja, ali s obzirom da je svijet pogođen pandemijom COVID-19 virusom, dovodi se u pitanje daljnja potreba za zaduživanjem.

Ključne riječi: Savezna Republika Njemačka, porezni susta, porezi

Title of the paper

The tax tystem of the Federal Republic of Germany

ABSTRACT

The aim of the work is to explain the tax system of the Federal Republic of Germany, how it functions and how it is structured. The German tax system is one of the more complex tax systems. It is split between two levels of government, the central government and the federal states. It counts over 40 different types of taxes. The most important are the common taxes - income tax and consumption tax. Tax revenues account for over 90% of the total taxes of the Federal Republic of Germany. The author comes to this information by analyzing the movement of tax revenues in the period from 2016 to 2020. Since tax revenues in 2016, 2017 and 2018 accounted for the largest share of total taxes, the assumption is that such a trend would continue in 2019 and 2020. The tax system of the Federal Republic of Germany, in comparison with the tax system of other countries at the international level, is one of the most competitive as regards the VAT rate. It ranks at the top of the list with its 19% rate making it one of the lowest rate tax systems. In recent years, the state has functioned without additional borrowing, but given that the world is affected by the COVID-19 virus pandemic, the continued need for borrowing is being questioned.

Keywords: Federral Republic of Germany, tax system, taxses

SADRŽAJ

1. UVOD 1

2. METODOLOGIJA RADA 3

2.1. Predmet istraživanja 3

2.2. Metode rada 4

3. TEORIJSKI OKVIR POREZNOG SUSTAVA 5

3.1. Definiranje poreza 5

3.2. Povijest poreza 6

3.3. Obilježja poreza i važnost plaćanja poreza 7

3.4. Podjela poreza 8

3.4.1. Izravni porezi 10

3.4.2. Neizravni porezi 10

3.5. Temeljna načela oporezivanja 11

4. SAVEZNA REPUBLIKA NJEMAČKA 14

4.1. Državno uređenje 14

5. POREZNI SUSTAV SAVEZE REPUBLIKE NJEMAČKE 16

5.1. Porezna uprava na razini savezne vlasti 17

5.2. Porezna uprava na razini saveznih država, pokrajina 18

6. VRSTE ZNAČAJNIH POREZA 21

6.1. Porez na dohodak 24

6.2. Porez na dobit 28

6.3. Porez na promet i porez na dodanu vrijednost 29

6.4. Porez na nasljedstva 30

6.5. Crkveni porez 32

7. KRETANJE POREZNIH PRIHODA UKUPNIM PRIHODIMA 33

8. USPOREDBA POREZNOG SUSTAVA SAVEZNE REPUBLIKE NJEMAČKE NA MEĐUNARODNOJ RAZINI 37

ZAKLJUČAK 40

LITERATURA 42

POPIS SLIKA 45

POPIS TABLICA 45

1. UVOD

Prije ili kasnije svi građani, a i tvrtke doći će u kontakt s poreznom upravom. Ni u jednom pravnom području građanin se ne susreće sa državom češće nego u poreznom zakonu. Poznato je da ne postoji suvremena država bez poreznog sustava. Porezni sustav predstavlja skup svih poreza koji jasno funkcioniraju u određenoj državi. Razlikuju se od države do države, no postoje određeni porezi koji su jednako važni u većini država. Porezne stope ne moraju, i nisu, jednake za svaki porez u svakoj državi. Jasno je da porezi imaju jednaku važnost u svakom poreznom sustavu: prikupljaju se kako bi se financirale potrebe države, ali i samih građana. Porezi su javni prihodi. Iako se često definiraju kao prisilna davanja, njihovo postojanje neophodno je za funkcioniranje država.

Ovaj rad bazira se na poreznom sustavu Savezne Republike Njemačke. Kako je uređena, struktura njenog poreznog sustava, najvažniji porezi i mnogim drugim karakteristikama tog poreznog sustava bavit će se ovaj diplomski radi.

Kao uvod u sve pod točkom tri objašnjeno je što su to porezi i što je porezni sustav. Autor čitatelje uvodi u razvoj poreza kroz povijest. Navodi obilježja poreza te razloge zbog kojih je potrebno plaćati poreze. Napravljena je podjela poreza na izravne i neizravne poreze. Njihove razlike mogu se pronaći pod točkom 3.4. Za kraj uvoda o porezima autor navodi i objašnjava temeljna načela poreza.

Pod točkom 4. nalaze se osnovni podaci o Saveznoj Republici Njemačkoj: geografski položaj, broj stanovnika, glavni grad i slične informacije. Velika većina ljudi pri spomenu kancelarke imaju asocijacije upravo na Njemačku. Opravdano, svi su čuli za kancelarku Angelu Merkel koja pripada upravo ovoj zemlji. Njemačka broji oko 40 različitih poreza, no postoje porezi koji su iznimno važni te oni koji su manje važni. Dio poreza pripada saveznoj vladi, dok drugi dio ubiru pokrajine.

Kako je strukturiran porezni sustav objašnjeno je pod točkom 5. Točka 5.1 i 5.2. pobliže objašnjavaju podjelu porezne uprave. Budući da Savezna Republika Njemačka broji jako puno poreza, u radu je izdvojeno pet „glavnih“ poreza. Svi detalji o značajnim vrstama poreza nalaze se u točki 6 ovoga rada.

Pod točkom 7 predstavljeni su rezultati analize poreznih prihoda u ukupnim prihodima države u razdoblju od 2016. do 2020. (za 2019. i 2020. godinu uzeti su pretpostavljeni podaci jer stvarni

podaci još nisu dostupni). Analizom autor dolazi do zaključka da u prve 3 analizirane godine porezni prihodi čine preko 90% ukupnih prihoda, te prema pretpostavljenim podacima za 2019. i 2020. godinu predviđa se nastavak takvog trenda. Kako porezni sustav Savezne Republike Njemačke stoji u odnosu na porezne sustave drugih država objašnjeno je u točki 8.

Na kraju samog rada nalazi se popis slika i tablica te literatura na kojoj se temelji diplomski rad.

2. METODOLOGIJA RADA

Metodologija diplomskog rada obuhvatila je određivanje predmeta istraživanja, odabir metoda rada te pronalazak odgovarajuće literature koja je korištena u izradi te na kojoj se temelji ovaj rad. Uz odgovarajuće knjige korištena je i literatura s Interneta, stručni članci te službene stranice Ministarstava.

2.1.Predmet istraživanja

Cilj diplomskog rada je istražiti strukturu poreznog sustav općenito te strukturu poreznog sustava Savezne Republike Njemačke, istražiti posebne/najvažnije poreze i njihove porezne stope u navedenoj državi, prikazati koliki su porezni prihodi. Rastu li, stagniraju ili padaju. Istražit će se koliki su porezni prihodi u ukupnim poreznim prihodima države. Ukratko će biti opisano državno uređenje odabrane države.

Ovaj rad temelji se na dvije hipoteze.

H0*: Porezni sustav Savezne Republike Njemačke ima istu funkciju kao i porezni sustavi većine zemalja.*

Ova hipoteza se odnosi na to da je glavna funkcija poreznog sustava financiranje javnih usluga koje koriste građani. Plaćanjem određenog novčanog iznosa za porez ne znači da se time „kupi“ određena pravo korištenja javnih usluga u toj vrijednosti.

H1*: Porezni sustav Savezne Republike Njemačke ima drugačije funkcije od poreznih sustava većine zemalja.*

Pretpostavka ove hipoteze je ta da porezni sustav Savezne Republike Njemačke znatno odstupa od funkcija koje se navode kao osnova postojanja poreznog sustava većine suvremenih zemalja

Kroz istraživanje autor dolazi do zaključka koja je od navedenih hipoteza istinita.

2.2.Metode rada

Metode koje se koriste u diplomskom radu su: metoda istraživanja, analize, prikupljanja podataka, povijesna metoda, metoda sinteze. Prema Ratku Zeleniki (2000.) metoda analize predstavlja „postupak znanstvenog istraživanja i objašnjavanja stvarnosti putem raščlanjivanja složenih misaonih tvorevina na njihove jednostavnije sastavne dijelove i elemente izučavanja svakoga za sebe i u odnosu na druge dijelove.“ „Metoda sinteze jest postupak znanstvenog i objašnjavanja stvarnosti putem spajanja jednostavnih misaonih tvorevina u složenije i složenijih u još složenije povezujući jednostavne elemente, pojave i procese u jedinstvenu cjelinu u kojoj su njezini dijelovi međusobno povezani“. (Zelenika, 2000:327)

3. TEORIJSKI OKVIR POREZNOG SUSTAVA

Porezni sustav predstavlja ukupnost svih poreza koji funkcioniraju u jednoj zemlji. Svaka zemlja ima svoj porezni sustav usklađen sa porezima koji postoje u toj zemlji. U suvremenim državama pojavljuje se sve više poreza. Unatoč razlikama postoje porezi koji u gotovo svim državama imaju jako velik utjecaj i veliku važnost.

„Porezni sustav predstavlja zajedništvo političkih ciljeva, poreznih politika i svih poreznih oblika koji postoje u nekoj državi članici Europske unije. Porezni sustavi obično imaju političke, ekonomske, fiskalne i socijalne ciljeve. Porezni sustavi imaju svoju strukturu koja se sastoji od poreznih oblika/vrsta poreza koji međusobno nisu uvijek usklađeni prema političkim i ekonomskim ciljevima pojedinih država članica Europske unije.“ (Tadin, 2012:45).

Prema Tadinu (2012.) porezni sustav je temeljno obilježje nacionalnog suvereniteta svake zemlje članice Europske unije koji ima za cilj vođenje vlastitih strategija i politika razvoja zemalja.

U okviru ovog poglavlja prikazat će se značenje i svrha poreza te njihova povijest. Nadalje, definirat će se tko ih plaća i zašto, njihova klasifikacija te načela.

3.1. Definiranje poreza

Što su porezi i čemu oni zapravo služe? Danas se o toj temi može mnogo čuti. Ne postoji država bez poreza. Institut za javne financije poreze definira kao „vrstu javnih prihoda koji se od strane države ubiru prisilom i za koje nema izravne protunaknade.“ (Hrvatska enciklopedija: https://www.enciklopedija.hr/natuknica.aspx?id=49530; 9.3.2020.). Od ostalih izvora prihoda razlikuju se upravo po tome što su obvezni, tj nametnuti. Porez plaćaju kako fizičke osobe tako i pravne.

Važno je naglasiti kako su porezi u svim suvremenim državama najvažniji izvor državnih prihoda. Njihovo plaćanje, uz državu, nameću i lokalne vlasti, a u određenim državama (kao što je, npr, Savezna Republika Njemačka) može nametati i Crkva. Porezni prihodi koriste se u svrhe plaćanja javnih rashoda kao što su, primjerice, financiranje javnog zdravstva, školstva, plaćanje vojske, za isplatu mirovina, plaća prosvjetara itd. Npr., kako bi se financirale mirovine

obično se novac prikuplja porezom na dohodak koji se još naziva i doprinosom (slučaj u Sjedinjenim Američkim Državama). (Encyclopedia Britanica; https://www.britannica.com/topic/taxation, 9.3.2020.). Porezi se smatraju i mogu se primijeniti kao instrumenti određenih ekonomskih politika iako je njihova osnovna svrha financiranje javnih rashoda. (Hrvatska enciklopedija; https://www.enciklopedija.hr/natuknica.aspx?id=49530, 9.3.2020.). Kada porezi jednom dospiju na naplatu, tada trebaju biti uplaćeni državi. Ako se to ne dogodi, država može putem prisile ostvariti svoje pravo. Zbog toga neke poreze prati glas prisilnog iznuđivanja.

Ranije u tekstu je navedeno da se plaćanjem poreza ne ostvaruje protuusluga. To zapravo znači da ako pojedinac ovaj mjesec plati porez u iznosu od 500,00 kn ne ostvaruje pravo korištenja usluga bolnice, policije ili škole u toj vrijednosti te da će mu se nakon toga uskratiti potrebna usluga. Isto tako, ako u mjesecu „iskoristi“ 200,00 kn usluga država neće vratiti 300,00 kn poreza. Porezi ne funkcioniraju na način da je unaprijed određena njihova namjena niti količina usluge koju pojedinac dobije plaćanjem poreza. (http://www.ijf.hr/porezni_vodic/1-07/1.pdf, 9.3.2020.)

3.2.Povijest poreza

Koliko su porezi stari govori i sama činjenica da ne postoji država bez poreza. Prema tome može se zaključiti da je porez „vezan uz ustrojstvo države.“ (Kliska, Santini, 2006:10). Slobodno se može reći kako su porezi stari koliko i civilizacija. „Povijesni izvor o porezu sežu u davnu prošlost. Jedan je od najstarijih izbora Hamurabijevog zakonika, nazvan po babilonskom kralju Hamurabiju (1729.-1686. prije naše ere.)“ (Kliska, Santini, 2006:10).

Porezi su se u početku koristili za financiranje ratnih troškova, a razvojem država primjena mu se mijenjala. Porezi na potrošnju koristili su se još u Grčkoj i Rimu. U Staroj Grčkoj su porez plaćali samo robovi i stranci. U prikupljanju prihoda veliki značaj su imale, takozvane, tarife, odnosno porezi na uvezenu robu. Jedni od najstarijih poreza su porezi na imovinu, točnije porezi na nekretnine, koji su uvedeni, također, radi financiranja ratnih potreba. Kasnije se taj porez širi i na drugu imovinu, a ne nužno samo na nekretnine. U starom Rimu pojavljuju se porezi na potrošnju, carine i određeni izravni porezi. Julije Cezar uvodi opći porez na promet od 1% (*centesima rerum venalium*). Postojali su i porezi na zemlju koji su se sastojali od fiksnih obveza ne uzimajući u obzir koliki je povrat iz zemlje. Ista situacije bila je i u Egiptu i Perziji.

U 1.st.pr.Kr. Rim je imao i porez na nasljedstva koji je u početku iznosio 5% (kasnije 10%), no taj porez nisu morali plaćati bliske rodbine pokojnika. (Encyclopedia Britanica; https://www.britannica.com/topic/taxation/History-of-taxation: 9.3.20.). Kasnije uvode i porez na žito i sol. (Hrvatska enciklopedija: https://www.enciklopedija.hr/natuknica.aspx?id=49530: 9.3.2020.)

U Srednjem vijeku, glavni neizravni porezi bile su carine. To su bila plaćanja za robu koja prolazi kroz određenu zemlju. Pojavljuju se porezi koji obuhvaćaju sve stanovnike kao što su porezi na određene namirnice i piće. Ti porezi bili su podijeljeni između potrošača i proizvođača. U njemačkim i talijanskim gradovima javljaju se porezi za siromašne i porez na dohodak za bogate, a porezi na zemljišta i kuće su rasli. (Encyclopedia Britanica; https://www.britannica.com/topic/taxation/History-of-taxation: 9.3.2020.)

Porez na dohodak prvi put uveden je u Francuskoj još 1799.godine. Porez na promet u Njemačkoj uveden je 1918., a u Velikoj Britaniji 1940. (Encyclopedia Britanica; https://www.britannica.com/topic/taxation/History-of-taxation: 9.3.2020.)

U nešto bližoj prošlosti, krajem 19. i početkom 20.stoljeća veća se pozornost pridavala pravednom oporezivanju te što izdašnijem poreznom sustavu. U tom razdoblju se pojavljuje porez na dohodak i njegovo progresivno oporezivanje. (Hrvatska enciklopedija: https://www.enciklopedija.hr/natuknica.aspx?id=49530: 9.3.2020.)

3.3. Obilježja poreza i važnost plaćanja poreza

U poglavlju 2.1. spomenuto je kako porez plaćaju fizičke i pravne osobe. Te osobe nazivaju se poreznim obveznicima. „U zakonskoj definiciji poreznog obveznika (članak 6. Zakona) navedene su temeljne karakteristike istoga, odnosno propisano je da je „porezni obveznik“ u smislu ovog zakona svaka osoba koja samostalno obavlja bilo koju gospodarsku djelatnost bez obzira na svrhu i rezultat obavljanja te djelatnosti“. (Cinotti, Garofulić, Mioč, Grubelić, Botica, Škara, Leko, 2015:80). Nadalje, prema istim autorima, (Cinotti, Garofulić, Mioč, Grubelić, Botica, Škara, Leko, 2015:80), poreznim obveznikom se smatraju i tijela državne uprave i vlasti, tijela i jedinice lokalne i regionalne samouprave koja obavljaju određene djelatnosti.

Plaćanjem poreza poreznim obveznicima se smanjuje njihova kupovna moć. Tijekom godina teoretičari su davali razne razloge i objašnjenja o opravdanosti ubiranja poreza. Prema „Vodiču za razumijevanje poreza“ postoje dvije izuzeto bitne teorije:

- teorija sile
- teorija cijene.

„Teorija sile temelji se na shvaćanju da su porezi obveza koju pobjednici nameću pobijeđenima.“ (Kliska, Santini, 2006:10). Kod druge teorije, teorije cijene, ubiranje poreza je opravdano korištenjem javnih dobara, odnosno plaćeni porezi predstavljaju cijenu tih dobara. (Kliska, Santini, 2006:10).

Uz poreze se vežu različita obilježja. Najčešće spominjana su sljedeća:

- *efikasnost* – porezi trebaju što manje utjecati na odnos cijena,
- *pravednost* – trebaju biti pravedno raspoređeni između članova zajednice
- *izdašnost* – moraju osigurati dovoljno javnih prihoda kako bi se pokrili javni rashodi,
- *jednostavnost* – troškovi ubiranja za administraciju i porezne obveznike trebaju biti što niži
- *stabilnost* – porezni sustav se ne bi trebao često mijenjati

(http://www.ijf.hr/porezni_vodic/1-07/1.pdf, 10.3.20.). Također neki porezi imaju obilježje prevaljivanja na drugu osobu. To obilježje obično imaju posebni porezi.

3.4.Podjela poreza

Različiti autori nude različite podjele i kriterije podjela poreza. Tako se porezi mogu podijeliti prema:

- vrsti porezne obveze
- razini državne vlasti
- prema načinu uređivanja porezne obveze
- prema vremenu.

Kod vrsta porezne obveze razlikujemo *porez na dohodak, porez na potrošnju i porez na imovinu*. Kod druge podjele, država određuje porezne obveze i mjesto kojemu pripadaju porezni prihodi. Tako u ovoj podjeli razlikujemo *državne, županijske, gradske i općinske poreze*. Nadalje, porezi prema načinu uređivanja porezne obveze mogu biti *progresivni, regresivni i proporcionaln*i. (Kliska, Santini, 2006:17-18)

Unatoč ovoj podjeli, porezi se najčešće dijele na *izravne i neizravne poreze.* (https://www.enciklopedija.hr/natuknica.aspx?id=49530#poglavlje69697, 11.3.2020.). Kriterij takve podjele najčešće je, takozvana, prevaljivost, odnosno da li porez plaća osoba ili tu obvezu prevaljuju (prenosi) na neku drugu osobu. (https://www.britannica.com/topic/taxation/Classes-of-taxes, 11.3.2020.)

„O direktnim porezima svaka država Europske unije odlučuje samostalno koristeći postojeće preporuke ukoliko postoje na razini Europske unije. Europska unija provodi samokontrolu mogućeg pojavljivanja štetne porezne konkurencije koja onemogućuje slobodno kretanje roba i usluga na zajedničkom unutarnjem tržištu. Europska unija na indirektne poreze nastoji utjecati svojim politikama kako bi se provela njihova određena harmonizacija u svim državama članicama Europske unije.“ (Tadin, 2012:46).

Tablica 1 prikazuje podjelu izravnih i neizravnih poreza u Republici Hrvatskoj.

Tablica 1– Podjela izravnih i neizravnih poreza

Temeljni **izravni porezi**	Temeljni **neizravni porezi**
• porez na dobit • porez na dohodak • prirez porezu na dohodak	• porez na dodanu vrijednost • trošarine • porez na promet nekretnina

Izvor: izrada autora prema: http://www.ijf.hr/porezni_vodic/1-07/1.pdf (26.3.2020.)

U nastavku su detaljnije objašnjeni izravni i neizravni porezi općenito.

3.4.1. Izravni porezi

Ova vrsta poreza se plaća iz tekućeg prihoda kojeg osoba ostvaruje i ne može se prenositi na drugu osobu. Dakle, plaće obračunava i plaća poslodavac, ali to ne znači da je on porezni obveznik. Po zakonu je porezni obveznik osoba kojoj pripada dohodak. (Kliska, Srđan & Santini, Guste: 2006:18). Onaj tko plaća porez, porez i snosi.

U poreznom vodiču navedeno je kako se ova vrsta poreza zaračunava u određenom postotku na dohodak ili imovinu. Tu pripadaju: *porez na dohodak iz plaće, autorski honorar, porez na dobit koji plaća poduzeće, porez na imovinu*. (http://www.ijf.hr/porezni_vodic/1-07/1.pdf, 11.3.2020.) U nastavku su opisani najvažniji izravni porezi.

Porez na dohodak se obračunava na neto dohodak poreznog obveznika koji je najčešće umanjen za neki iznos koji održava egzistencijalni minimum. (https://www.enciklopedija.hr/natuknica.aspx?id=49530#poglavlje69697, 11.3.2020.) Dakle, pri obračunu se uzima u obzir sposobnost plaćanja poreznog obveznika tj postoje porezne olakšice koje se odnose na, npr, starosnu dob i broj uzdržavane djece i starijih osoba, stupanj invalidnosti i dr. Porez se ubire po određenim stopama koje rasu kako raste i prihod.

Porez na imovinu također ima izuzeća od plaćanja tog poreza.

Porez na potrošnju ili porez na izdatke oporezuje sav dohodak osim onoga koji je usmjeren na štednju. Koristio se samo u dvije države: Indiji i Šri Lanci. Danas nijedna od navedenih država nije zadržala porez na potrošnju kao izravan porez jer je doživio neuspjeh. Zamijenio ga je „paušalni porez“ koji se pokazao povoljnijim.

Kod **porezna na nasljedstva,** predmet oporezivanja je imovina koja se nasljeđuje. (https://www.britannica.com/topic/taxation/Classes-of-taxes#ref72004 , 11.3.2020.)

3.4.2. Neizravni porezi

Priča kod neizravnih poreza drugačija je. „Porezni obveznik tih poreza jest osoba koja određena dobra (robe i usluge) prodaje na tržištu i on je istovremeno i obveznik i platitelj tih obveza.“ (Kliska, Srđan & Santini, Guste: 2006:18). Takvi porezi se ubiru i na proizvodnji i na potrošnji robe i usluga. Ovdje je uključen i izvoz i uvoz. Porezni obveznik je ujedno i osoba koja prodaje

usluge i robe, ali i platac tih obveza. Ali tu nije kraj. Porezna obveza se prenosi na krajnjeg korisnika, odnosno na kupca na način da se porez dodaje na cijenu i on se odvojeno prikazuje na računu. Upravo je ovo situacija prevaljivanja poreza, odnosno prebacivanje porezne obveze na drugu osobu. (Kliska, Srđan & Santini, Guste: 2006:18). Ovdje se razlikuju o*pći porez na promet, porez na dodanu vrijednost i posebni porezi*.

Hrvatska enciklopedija navodi kako **opći porezi na promet „**opterećuje veliki dio izdataka potrošača i nameću se na gotovo sva dobra i usluge.“ Mogu biti jednofazni ili svefazni . (https://www.enciklopedija.hr/natuknica.aspx?id=49530#poglavlje69697, 11.3.2020.) Može se primjenjivati samo jedna stopa na sve oporezive stavke, ali postoje i one stavke koje se oporezuju različitim stopama (lijekovi, mlijeko, kruh….)

Danas gotovo sve suvremene zemlje u svom poreznom sustavu imaju **porez na dodanu vrijednost** koji je zapravo neto ukupni porez na promet. Njegova „popularnost“, kako navodi britanska enciklopedija“ došla je do izražaja polovicom 20.stoljeća. PDV se plaća u svakoj fazi, ali je poreznim obveznicima omogućeno da odbiju porez na promet koji je sadržan u cijeni dobara i usluga koje su nabavili. (https://www.enciklopedija.hr/natuknica.aspx?id=49530#poglavlje69697, 11.3.2020.)

Posebnim porezima (trošarine) oporezuje se samo jedan ili više sličnih proizvoda. Ovi porezi pripadaju u skupinu jednofaznih poreza na promet te se plaćaju iz dohotka. Jedni su od najstarijih oblika poreza. Trošarine se plaćaju na alkoholna pića, luksuzne proizvode, duhan i duhanske prerađevine i mnoge duge.

3.5.Temeljna načela oporezivanja

„Često se događa da se ciljevi porezne politike miješaju s načelima oporezivanja. Načela oporezivanja (utvrđivanje visine i distribucije poreznih tereta), izražavajući sustav društvenih vrijednosti u konkretnom društvu u vezi s oporezivanjem, predstavljaju polaznu osnovu jednog sustava društvenih prihoda“ (Jurković, 1991,15)

Porezni sustav prije svega treba biti pravedan, a porezna obveza ravnomjerno raspoređen. Porezni sustav određene države zasniva se na sljedeća četiri načela:

- načelo učinkovitosti
- načelo pravednosti

- načelo jedinstvenosti
- načelo provedivosti

Ne postoji država čiji porezni sustav zadovoljava sva četiri navedena načela. Ova načela mogu biti međusobno isključiva, odnosno konfliktna. Ako je neki porezni sustav, npr., učinkovit i pravedan, ono može biti izričito skup u procesu svoje provedbe te kompliciran za ubiranje od strane porezne uprave. Nadalje, ako je porezni sustav jednostavan, ubiranje poreza ne mora zadovoljiti načelo pravednosti i učinkovitosti. Kako bi se spriječili navedeni „problemi“, države bi trebale izgraditi porezni sustav putem kompromisa. Dakle, porezni sustav koji bi u što većoj mjeri poštovao osnovna četiri porezna načela:

- učinkovitost
- pravednost
- jednostavnost i provedivost
- izdašnost i elastičnost

Prema načelu učinkovitosti, porezni sustav ne smije remetiti učinkovitu alokaciju resursa. To bi značilo da se svi resursi koriste adekvatno. Uvođenjem oporezivanja u gospodarstvo u jednu ruku se uvodi i neučinkovitost. Kada bi se porezi ukinuli, određenim pojedincima bi bilo bolje, a drugim, pak, ne bi bilo lošije što dovodi do zaključka da se ukidanjem poreza javlja prostor za povećanje učinkovitosti. Ali do toga vjerojatno nikada neće doći s obzirom da su porezi neophodni da bi se osigurale javne usluge kojima se koriste svi u društvu. (Kesner-Škreb, 1/1995.) „Uvođenje poreza navodi ljude da promijene svoje ponašanje. Tako, na primjer, ako se više oporezuju veliki automobili od malih, većina će se ljudi, iako se voli voziti u luksuznim automobilima, odlučiti za kupnju manjih, ali u poreznom smislu jeftinijih vozila. Iako će plaćeni porez za manji automobil biti manji nego za veliki, porezni obveznik ipak će biti nesretan jer ga je porez natjerao da se vozi u mnogo manjem autu nego što bi on to želio. Povrh plaćenog poreza postoji nezadovoljstvo poreznog obveznik jer su ga porezi natjerali da promijeni svoje ponašanje, tj. da "iskrivi" svoj izbor između dvije mogućnosti. Nezadovoljstvo koje postoji povrh plaćenog poreza ekonomisti nazivaju viškom poreznog tereta, pa se tako ukupan porezni teret dijeli na ubrani porez i višak poreznog tereta. Cilj je svakog poreznog sustava da upravo smanji što je više moguće višak poreznog tereta koji predstavlja mjeru gospodarske neučinkovitosti. Tako će biti maksimalno zadovoljeno načelo gospodarske učinkovitosti poreza.“ (Kesner-Škreb, 1/1995.)

„Načelo pravednosti upućuje na potrebu (zahtjev) da porezi moraju biti pravedno raspoređeni između članova društvene zajednice (pravedna distribucija tereta). (Kliska, Srđan & Santini, Guste: 2006:15). Prema ovome načelu, porez bi se trebao plaćati prema mogućnosti plaćanja koje ima porezni obveznik, odnosno prema platežnoj moći. Porezni obveznici s različitom platežnom moči trebaju biti porezno različito opterećeni. (Kesner-Škreb, 1/1995)

Načelo jednostavnosti predstavlja administrativnu prednost. Također, porezni propisi moraju biti razumljivi i jednostavni kako bi se smanjio otpor plaćanja poreza te troškovi ubiranja niži. (Kliska, Santini, 2006:16)

„Načelo izdašnosti ima cilj da državi osigura dovoljan iznos prihoda za financiranje njezinih javnih rashoda.“ (Kliska, Srđan & Santini, Guste: 2006, 15). Budući da državni rashodi rastu brže od prihoda, poželjno je da porezni sustav bude što elastičniji. To znači da bi porezni prihodi trebali rasti znatno brže od nacionalnog dohotka, a da se ne uvedu novi porezi i bez povećanja postojećih poreznih stopa. (Kesner-Škreb, 1/1995).

4. SAVEZNA REPUBLIKA NJEMAČKA

Savezna Republika Njemačka ili „Bunderepublik Deutschland“ (u daljnjem tekstu Njemačka) nalazi se u srednjoj Europi. Glavni grad je Berlin, a službeni jezik njemački. Službena valuta je euro. Članicom Europske unije postaje 1.siječnja 1958.godine. Također je i članica europodručja te Schengenskog područja. (https://europa.eu/european-union/about-eu/countries/member-countries/germany_en, 26.3.2020.)

Današnji predsjednik države je Frank-Walter Steinmeier, a kancelarka Angela Merkel.

Njemačka danas broji 83.019.213 stanovnika što čini oko 18,61% ukupnog stanovništva Europske unije. Zauzima površinu od 357.376 $km^{2,}$, odnosno oko 8,93% površine Europske unije. (https://europa.eu/european-union/about-eu/figures/living_en#population, 26.3.2020.)

„Njemački ustav, Gurundsesetz, jamči slobodnu vjeru i vjeroispovijest, te kaže da se nitko ne smije diskriminirati zbog vjere. Najraširenija religija u Njemačkoj je kršćanstvo.“ (https://www.znanje.org/i/i26/06iv09/06iv0909/Njemacka/O%20Njemackoj.htm#Religija, 26.3.2020.) „Prema publikacijama s brojevima članova EKD-a i katoličkim biskupijama, sada se može prikazati broj vjerskih pripadnosti, na dan 31. prosinca 2018. godine: 44,1 milijuna EKD-a i katoličkih kršćana (53,2%), 4,3 milijuna denominiranih muslimana (5,1%)“ (https://fowid.de/meldung/religionszugehoerigkeiten-2018, 26.3.2020.)[1]

4.1.Državno uređenje

„Njemačka je savezna parlamentarna republika na čelu sa šefom vlade, odnosno kancelarom, i šefom države, odnosno s predsjednikom, čije su glavne dužnosti reprezentativne. Sastoji se od 16 saveznih pokrajina koje imaju vlastiti ustav i velikoj su mjeri samostalne u pogledu svoje unutarnje organizacije. Među njima su tri grada sa statusom savezne pokrajine: Bremen, Berlin i Hamburg.“ (https://europa.eu/european-union/about-eu/countries/member-countries/germany_hr, 26.3.2020.)

Kasnije u tekstu bit će navedene sve pokrajine zajedno sa svojim „glavnim“ gradom.

[1] U Njemačkoj postoje i druge vjere, no budući da to nije tema ovoga rada više na: https://fowid.de/meldung/religionszugehoerigkeiten-2018)

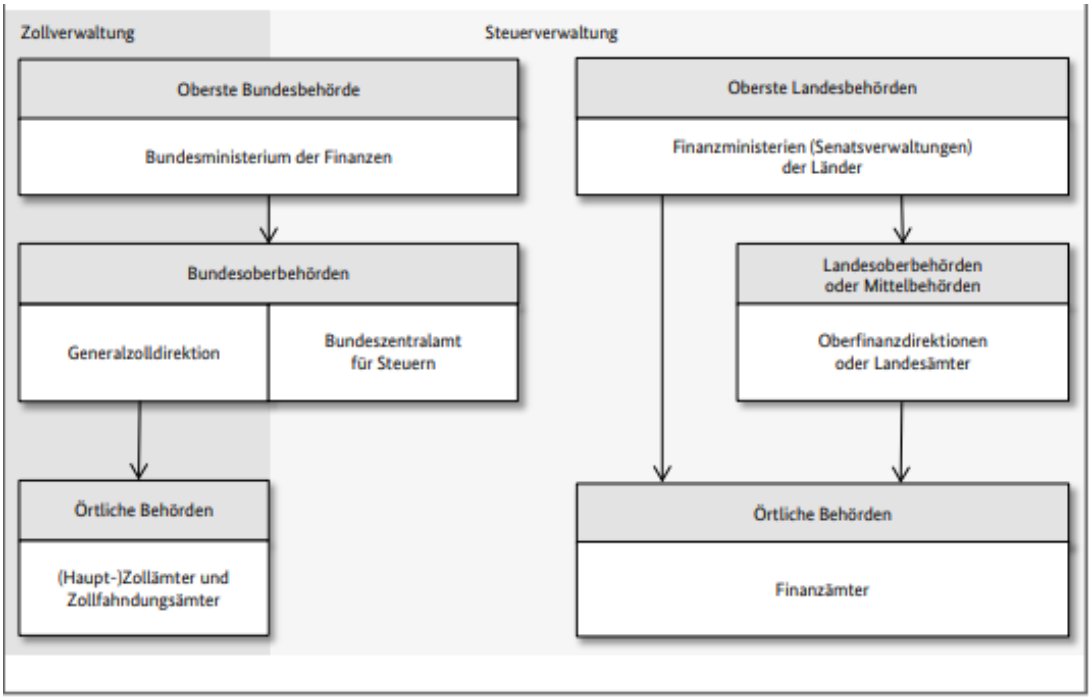
„Njemačka je ustavna savezna demokracija, čiji je politički sustav naveden u Ustavu iz 1949. koji se zove ***Grundgesetz*** (Temeljni zakon). Njemačka ima parlamentarni sustav. Na čelu Savezne vlade (***Bundesregierung***) je ***Bundeskanzelar*** (savezni kancelar) kojeg bira parlament. Parlament je dvodoman. Donji dom zove se ***Bundestag*** (Savezna skupština). Zastupnici za njega biraju se svake četiri godine na izborima. Gornji dom parlamenta zove se ***Bundesrat*** (Savezno vijeće) u kojega 16 savezi država Njemačke (***Bundesländer***) šalju, ovisno o broju stanovništva, svoje zastupnike. Šef države je ***Bundespräsident*** (Savezni predsjednik) čije se ovlasti uglavnom svode na ceremonijalne i predstavničke dužnosti. U pogledu sudstva treba spomenuti Ustavni sud (***Bundesverfassungsgericht***) koji može poništiti bilo koji zakon i administrativni dokument ako ga ocijeni neustavnim. Njegovo sjedište je u Karlsruheu.“ (https://www.znanje.org/i/i26/06iv09/06iv0909/Njemacka/O%20Njemackoj.htm#Politika, 26.3.2020.)

„Najvažniji sektor njemačkog gospodarstva u 2018. godini bili su industrija (25,8%), javna uprava, obrana, obrazovanje, ljudsko zdravstvo i socijalni rad (18,2%) te trgovina na veliko i malo, promet, smještaj i usluge prehrambenih usluga (16,3%). Trgovina unutar EU čini 59% njemačkog izvoza (Francuska 8% i Nizozemska 7%), dok izvan EU-a 9% odlazi u Sjedinjene Države, a 7% u Kinu. U pogledu uvoza, 66% dolazi iz država članica EU-a (Nizozemska 14%, Francuska 6% i Belgija 6%) dok izvan EU-a 7% dolazi iz Kine i 4% iz Sjedinjenih Država.“ (https://europa.eu/european-union/about-eu/countries/member-countries/germany_en, 26.3.2020.)

5. POREZNI SUSTAV SAVEZE REPUBLIKE NJEMAČKE

Sa poreznim sustavom upravlja porezna uprava koja je dio javne uprave. Odgovorna je za oporezivanje građana te za ravnomjerno utvrđivanje i ubiranje poreza u skladu sa zakonima. Odgovornost porezne uprave podijeljena je između središnje vlasti Savezne Republike Njemačke „Bund" te saveznih država, pokrajina „Ländern"[2]. Savezna financijska uprava **„Bundesfinanzverwaltung"** upravlja trošarinama koje su regulirane saveznim zakonom. Tu pripadaju porez na energiju, na osiguranje, porez na motorna vozila i carine. Savezne zemlje, pokrajine, upravljaju ostalim prorezima (tu pripadaju porez na dohodak i porez na promet) uz pomoć poreznih tijela ili u ime Konfederacije. (Die Steuerverwaltung in Deutschland, 2018:5)

Slika 1. prikazuje strukturu poreznog sustava Savezne Republike Njemačke .



Slika 1 – struktura poreznog sustava Savezne Republike Njemačke

Izvor:https://www.bundesfinanzministerium.de/Content/DE/Downloads/Broschueren_Bestellservice/2018-03-16-die-steuerverwaltung-in-deutschland.pdf?__blob=publicationFile&v=12 (27.3.2020.)

[2] Zbog lakšeg razumijevanja u radu će se na nekim mjestima koristiti izraz „županije"

„Državna tijela financija (Landesfinanzbehörden) su državna ministarstva financija (Landesfinanzministerien) kao najviša tijela vlasti (oberste Behörden), regionalni odjeli za financije (državni odjeli) kao srednja tijela vlasti (Mittelbehörden) , a porezni uredi kao lokalne vlasti. Porezom općenito upravljaju porezne službe. Glavne iznimke su:

- carine (Zölle) i trošarine (Verbrauchsteuern) za koje je nadležna Federalna uprava carina (Bundeszollverwaltung)
- porezi koji su povjereni općinama“ (Hacke, 2012)

Najviša razina savezne vlasti je Federalno ministarstvo financija ***„Bundesministerium der Finanzen“***. Ispod njega su viša tijela ***„Oberbehörden“*** koja su odgovorna za Glavnu carinsku upravu te Savezni središnji ured za oporezivanje. Glavna carinska uprava pripada lokalnoj vlasti gdje se nalazi glavni carinski ured i ured za carinske istrage.

Porezna uprava pripada lokanoj vlasti jer iz njih dolaze najvažniji i najizdašniji porezi. (Die Steuerverwaltung in Deutschland, 2018:9)

Financijska uprava ima nekoliko funkcija :

„ - naplaćuje zakonski regulirane poreze u potpunosti, ispravno i brzo
- tretira porezne obveznike pristojno, korektno i kompetentno
- optimalno iskorištava postojeće osoblje i raspoloživa materija stvara opće uvjete rada na zadovoljstvo zaposlenika“ (Die Steuerverwaltung in Deutschland, 2018:10)

5.1.Porezna uprava na razini savezne vlasti

„Najvišu razinu zauzima Federalno ministarstvo financija**, Bundesministerium der Finanzen (BMF).** Njegova glavna disciplina su proračunska i porezna politika. Porezna uprava, također, je jedna od glavnih zadataka BMF-a. Carinska uprava i njeni odjeli na središnjoj, regionalnoj i lokalnoj razini izravno su joj podređeni kao i Središnjem poreznom uredu (BZSt).“ (Die Steuerverwaltung in Deutschland, 2018:10)

U sklopu BMF-a nalazi se i Federalna akademija za financije **„Bundesfinanzakademie“.** Zadužena je za obrazovanje i osposobljavanje državnih službenika u višim službama poreznih

uprava kako bi se ujednačila provedba poreznih zakona na razini država i pokrajina. (Die Steuerverwaltung in Deutschland, 2018:10)

Neki od zadataka porezne uprave su:

- sudjelovanje u vanjskim revizijama
- administracija poreza na osiguranje i zaštite od požara
- povrat poreza
- oslobađanje poreza po odbitku
- pravna i administrativna porezna pomoć
- središnja naplata i procjena inozemnih poreznih odnosa“ (Die Steuerverwaltung in Deutschland, 2018:11)

5.2.Porezna uprava na razini saveznih država, pokrajina

Na ovoj razini upravljanja financijama razlikuju se dvije, odnosno tri razine upravljanja. Na samom vrhu upravljanja nalazi se 16 ministara, odnosno po jedan ministar financija iz svake pokrajine. Tablica 2 prikazuje popis svih postojećih pokrajina zajedno s njihovim „glavnim“ gradovima.

Tablica 2 – Pokrajine s njihovim sjedištima

POKRAJINE	***SJEDIŠTE***
Baden-Württemberg	*Stuttgart*
Bayern	*München und Nürnberg*
Berlin	*Berlin*
Brandenburg	*Potsdam*
Bremen	*Bremen*
Hamburg	*Hamburg*
Hessen	*Wiesbaden*
Mecklenburg-Vorpommern	*Schwerin*
Niedersachen	*Hannover*
Nordrhein-Westfalen	*Düsseldorf*

Rheinland-Pfalz	*Mainz*
Saarland	*Düsseldorf*
Sachsen	*Dresden*
Sachsen-Anhalt	*Magdeburg*
Schlewig-Holstein	*Kiel*
Thüringen	*Erfurt*

Izvor: izrada autora prema :
https://www.bundesfinanzministerium.de/Content/DE/Downloads/Broschueren_Bestellservice/2018-03-16-die-steuerverwaltung-in-deutschland.pdf?__blob=publicationFile&v=12
(27.3.2020.)

Porezni sustavi pripadaju lokalnoj vlasti. Savezna Republika Njemačka je 2016. godine imala 535 poreznih ureda. Također i oni imaju program usavršavanja osoblja. (Die Steuerverwaltung in Deutschland, 2018:14)

Kao što je ranije u tekstu navedeno, svaka pokrajina ima vlastitog ministra financija. „Poseban odjel unutar Ministarstva financija „**Finanzministerien**“ odgovoran je za porezne uprave. Nadalje, viši uredi financijske uprave ili državni uredi obavljaju upravljačke, nadzorne i uslužne funkcije za porezne urede pod njihovom kontrolom. Međutim, u nekim slučajevima više financijske uprave ili državni uredi preuzimaju i druge zadaće izvan porezne uprave. Porezni uredi su lokalne državne vlasti i općenito upravljaju , u ime savezne vlade, porezima na imovinu i promet, koji su svi ili dio savezne vlade. Upravljaju i državnim porezima i određivanjem općinskim porezima u mjeri u kojoj savezne zemlje nisu delegirale administraciju općinama.“ (Die Steuerverwaltung in Deutschland, 2018:15)

„Porezni uredi odgovorni su za zemljopisno određeno područje odgovornosti (distrikt) unutar kojeg obavljaju sve zadaće koje se odnose na oporezivanje poreznih obveznika. Poreznim zakonima (AO) i pojedinačnim poreznim zakonima utvrđuju se načela za određivanje nadležnosti, kao što su načelo rezidentnosti poreza na dohodak, načelo rezidentnosti u porezu na imovinu ili načelo upravljanja porezom na dobit. Osim toga, iz organizacijskih razloga savezne zemlje također mogu različito regulirati odgovornosti poreznih ureda uredbom. Struktura poreznih ureda Savezne Republike Njemačke nije ujednačena, a u nekim slučajevima je izuzetno različita.“ (Die Steuerverwaltung in Deutschland, 2018:16)

Porezna uprava bavi se rizicima, revizijom, poreznom istragom, obradom poreznih kaznenih dijela kao i poreza na nasljedstvo i poklone. U svakom poreznom uredu postoje tri razine hijerarhije. Prvu razinu vodi voditelj poreznog ureda. Na drugu razina, odnosno razinu srednjeg se postavljaju funkcionalna područja koju vodi šef pojedinog odjela. Zadnja, treća razina, je radna razina u kojoj se nalaze službenici. (Die Steuerverwaltung in Deutschland, 2018:16).

Uz sve navedeno, važno je naglasiti da se „porezi zakonski donose gotovo isključivo na saveznoj razini. Vlade pokrajina nemaju vlastito porezno zakonodavstvo. Iako lokalne vlasti nemaju pravo donošenja zakona, zadržale su pravo za određivanje visine određenih lokalnih poreza, npr. „porez na nekretnine (Grundsteuer), poslovni porez (Gewerbesteuer) i niz manjih poreza kao što je porez na pse, porez na ugostiteljske objekte, lovni porez itd.“ (https://www.fes-croatia.org/old-site/E-books/pdf/Financiranje%20lokalne%20samouprave/02.pdf, 28.3.2020.)

Prihodi od poreza se dijele između savezne vlade, pokrajine i lokalne vlasti. Tako prihodi od najvažnijih poreza pripadaju svima, odnosno ti porezi se nazivaju zajedničkim porezima (porez na dohodak i korporacijski porez, porez na dodanu vrijednost). (https://www.fes-croatia.org/old-site/E-books/pdf/Financiranje%20lokalne%20samouprave/02.pdf, 28.3.2020.)

„Njemački porezni sustav izuzetno je kompliciran i sadrži oko 40 vrsta poreza. Porezni obveznici dijele se u različite porezne razrede pri čemu je najvažniji kriterij bračni status.“ (Otto,2018)

Njemački porezni sustav temelji se na učinkovitosti, transparentnosti i pravednosti. (Elter,2019)

6. VRSTE ZNAČAJNIH POREZA

U Njemačkoj se razlikuje oko 40 različitih poreza. „Porezi se koriste za financiranje obrazovanja, razne infrastrukture, unutarnje sigurnosti i socijalnih davanja. Razlikuju se izravni i neizravni porezi: prvi se oduzimaju od dohotka, drugi se nameću porezima koji nastaju, primjerice, prilikom kupovine dobara (porez na promet). 90% svih prihoda Njemačke dolazi od novca poreznih obveznika.“ (Otto,2018) Tablica 3 prikazuje kakav je omjer izravnih i neizravnih poreza u Njemačkoj od 1995. 2018.

Tablica 3 – Omjer izravnih i neizravnih poreza u Saveznoj Republici Njemačkoj

GODINA	*IZRAVNI POREZI*	*NEIZRAVNI POREZI*
1995.	*53,8%*	*46,2 %*
2000.	*52,1%*	*47,9%*
2005.	*48,4%*	*51,6%*
2010.	*48,2%*	*51,8%*
2015.	*52,6%*	*47,4%*
2016.	*53,7%*	*46,3%*
2017.	*54,9%*	*45,1%*
2018.	*55,1%*	*44,9%*

Izvor: izrada autora prema https://www.bundesregierung.de/breg-de/suche/datensammlungzur-steuerpolitik-ausgabe-2019-1717200, 28.3.2020.

Porezi se mogu podijeliti prema pripadnosti. Tako se razlikuju porezi koji pripadaju državi, županiji (pokrajinama), zajednici (općinama) te crkveni porezi. Također postoje porezi koji istovremeno mogu pripadati i državi npr. pokrajini. Ti porezi se nazivaju zajedničkim porezima. (Hacke,2012). Prema tome, tablica 4 prikazuje neke od poreza razvrstanih po pripadnost.

Tablica 4 - Pripadnost poreza

Porezi	***Država***	***Pokrajina (županija)***	***Zajednica***
Porez po odbitku za ograničene porezne obveznike	x	x	
Porez na pivo		x	
Porez na žestoka pića	x		
Porez na dohodak	x	x	
Porez na energiju	x		
Porez na nasljedstva i darove		x	
Porez na zaštitu od požara		x	
Porez na pića			x
Porez na promet			x
Porez na promet nekretninama		x	
Porez na imovinu			x
Porez na pse			x
Porez na lov i ribolov			x
Porez na kavu	x		
Porez na kapitalnu dobit	x	x	
Porez na nuklearna goriva	x		
Porez na motorna vozila	x		
Porez na dobit	x	x	
porez na zračni promet	x		
Porez na igre na sreću		x	
porez na prodaju pića			x
Porez na pjenušavo vino	x		
Porez za solidarnost	x		
Porez na struju	x		
Porez na duhan	x		
Porez na promet	x	x	
Porez na osiguranje	x		
Porez na drugu nekretninu			x
Porez na zabavu			x

Izvor: izrada autora prema:

https://www.bundesfinanzministerium.de/Content/DE/Downloads/Broschueren_Bestellservice/2018-03-16-die-steuerverwaltung-in-deutschland.pdf?__blob=publicationFile&v=12, 28.3.2020.

Od svih navedenih porezna, mogu se izdvojiti najvažniji porezi za Saveznu Republiku Njemačku: porez na dohodak, porez na dobit, porez na kapitalnu dobit te porez na promet (PDV). (Datensammlung zum Steuerpolitik, 2019,10)

Koji je omjer navedenih poreza koji pripadaju određenoj skupni poreza prikazan je slikom 2.

Steuerart	Anteil der Gebietskörperschaften %		
	Bund	Länder	Gemeinden
Lohnsteuer und veranlagte Einkommensteuer	42,5	42,5	15,0
nicht veranlagte Steuern vom Ertrag	50,0	50,0	-
Körperschaftsteuer	50,0	50,0	-
Abgeltungsteuer auf Zins- und Veräußerungserträge	44,0	44,0	12,0
Umsatzsteuer*)	53,37	44,63	2,0

Slika 2- Dodjeljivanje važnih poreza određenoj skupini poreza

Izvor: https://www.bundesregierung.de/breg-de/suche/datensammlung-zur-steuerpolitik-ausgabe-2019-1717200, 28.3.2020.

Prema slici 3 vidljivo je kako 42,5% prihoda poreza na dohodak pripada državi, 42,5% odlazi u pokrajine, a 15% zajednici (lokalne jedinice ili općine). Kod poreza na dobit je situacija sljedeća: 50% pripada državi, 50% pokrajini. Lokalne jedinice nemaju svoj udio. Država ima 44% udjela u porezu na kapitalnu dobit, pokrajinama ide 44,63%, a lokalnim jedinicama tek 2%.

Budući da Savezna Republika Njemačka ima poprilično velik broj poreza, u ovom radu bit će obrađeni „glavni“, odnosno oni koji u najvećoj mjeri utječu na samog pojedinca (poreznog obveznika) te od kojih država ima najveću korist. Nakon obrade tih poreza, autor će obraditi i nekoliko poreza koji nisu od velike fiskalne važnosti za državu.

6.1.Porez na dohodak

Porez na dohodak (***Einkommensteuer***) je najvažniji porez u Saveznoj Republici Njemačkoj. Izuzetno je važan za pojedinca jer na njega najviše utječe, a za državu je važan jer donosi najviše prihoda, odnosno najizdašniji je. (Hacke,2012). Porez na dohodak ovisi o visini dohotka koji ostvaruju fizičke osobe. Prikuplja se u različitim oblicima, ali na vrhu liste su porez na dohodak iz plaća ***(Lohnsteuer***) te porez na kapitalnu dobit (***Kapitalertragsteuer***). (Consorsbank, 2018).

Svi koji borave ili žive u Njemačkoj duže od 6 mjeseci podliježu porezu na dohodak. Tada govorimo o neograničenoj poreznoj obvezi. Svatko tko ostvaruje dohodak u Njemačkoj, ali nema prebivalište ili uobičajeno boravište podliježe ograničenom porezu na dohodak. (https://www.financescout24.de/wissen/ratgeber/einkommensteuer, 31.3.2020.)

„Da bi se jasno identificirao svaki porezni obveznik i pojednostavila administracija i standardizirala na europskoj razni svaka fizička osoba registrirana u Njemačkoj dobiva porezni identifikacijski broj (IdNr). Broj se sastoji od jedanaest znamenki i vrijedi cijeli život. Porezni obveznik ne mijenja svoj osobni broj čak ni prilikom preseljenja i promjene poreznog ureda.“ (https://financescout24.de/wissen/ratgeber/einkommensteuer , 31.3.2020)

Zakon o porezu na dohodak (EStG) je osnova za oporezivanje. Prema njemu, oporezivanje dohotka se provodi prema slijedećim načelima:

- „oporezivanje na temelju učinaka: načelo uspješnosti kaže da se osobe podložne porezu na dohodak mogu naplaćivati samo u skladu s njihovim individualnim ekonomskim učinkom
- načelo svjetskog dohotka: oporezivanje se temelji na principu svjetskog dohotka, odnosno porezni obveznici oporezuju se od njihovog ukupnog dohotka u zemlji kojoj imaju prebivalište
- neto princip: neto načelo određuje da se može oporezivati samo neto prihod – prihod umanjen za troškove oglašavanja ili operativne troškove
- načelo slojevitih poreznih stopa: prihodi u Njemačkoj oporezuju se postupno, porezna stopa raste ovisno o dohotku
- načelo periodičnosti: dohodak se oporezuje odvojeno prema razdobljima – bez obzira na prethodno ili kasnije razdoblje“ (https://debitoor.de/lexikon/einkommensteuer, 31.3.2020.)

Porezna na dohodak u Njemačkoj obračunava se na sedam vrsta dohotka:

- dohodak od poljoprivrede i šumarstva,
- dohodak od obrta,
- od samostalnog rada,
- od nesamostalnog rada,
- dohodak od iznajmljivanja imovine,
- od leasinga
- od ostalih prihoda navedenih u Zakonu o porezu na dohodak.(Hacke, 2012)

Poreznim razredima se određuju iznosi poreznih odbitaka za zaposlene osobe te je relevantan za svaku osobu koja plaća porez na dohodak. Klasa/razred poreza na dohodak regulira osobni odbitak, solidarno davanje te crkveni porez ako porezni obveznik pripada crkvi. (https://www.steuerklassen.com/#quote1, 1.4.2020.) Tablica 5 prikazuje razrede s njihovim karakteristikama.

Tablica 5 - Porezni razredi

Porezni razred	***Karakteristike***
1.razred	Samac, udovac/udovica, razvedeni
2.razred	Samohrani roditelj koji sam odgajaju dijete
3.razred	Bračni parovi koji se odlučuju na postupak razdvajanja. Uveliko različite plaće.
4.razred	Bračni parovi koji zarađuju približno isti iznos.
5.razred	Bira supružnik s nižim primanjima koristeći postupak razdvajanja.
6.razred	Primjenjuje se ako zaposlenik ima nekoliko radnih odnosa.

Izvor: izrada autora prema https://wissen.consorsbank.de/t5/Blog/Das-Steuersystem-der Bundesrepublik-Deutschland/ba-p/74141, 31.3.2020.

U ***razredu 1*** nalaze se porezni obveznici koji nisu ili nisu više u braku. Dakle, tu pripadaju osobe koje su samohrani roditelji, neoženjene/neudate osobe, razvedene osobe te

udovice/udovci. Ovi porezni obveznici su ograničeni na mogućnost izbora poreznog razreda. ***Porezni razred 2*** rezerviran je samo za samohrane roditelje. Uvjet koji samohrani roditelj mora zadovoljiti da bi pripao ovom razredu je da dijete (ako ima više djece onda najmanje jedno, maloljetno dijete) mora živjeti s njim te u domaćinstvu ne može živjeti druga osoba koja bi mogla biti dodatni zakonski skrbnik. Tako se dijete smatra poreznom olakšicom. Ovdje porezni obveznik prima dječji dodatak. U ***razredu 3*** nalaze se bračni parovi. Ovaj razred se može kombinirati s ***razredom 5***. Supružnik koji ostvaruje veći dohodak trebao bi odabrati razred 3, a supružnik s manjim dohotkom razred 5. Razlog tomu je što se u razredu tri primjenjuju najniži porezi, a u razredu 5 su vrlo visoki. Bračni parovi koji imaju slične dohotke automatski se svrstavaju u ***razred 4.*** Porezni obveznici ne moraju ostati u ovome razredu nego mogu odabrati kombinaciju 3/5 ili 4/4. Zadnji razred, ***razred 6,*** namijenjen je osobama koji obavljaju dva ili više poslova, i prelaze granicu minimalnog zarade na drugom poslu. (Emter, 2020, https://www.steuerklassen.com/steuern/einkommensteuer/, 31.3.2020.)

„Porez na dohodak temelji se na iznosu oporezivog dohotka, članak 32. Zakona o porezu na dohodak (EStG). Stop poreza na dohodak je progresivna stopa poreza što znači da se s povećanjem oporezivog dohotka povećava i primjenjiva stopa poreza.“ (https://www.bundesfinanzministerium.de/Content/DE/Glossareintraege/E/024_Einkommensteuertarif.html?view=renderHelp, 31.3.2020.) Slika 3 prikazuje porezne stope te raspon u kojem se koja stopa proteže.

Income	Tax Rate
Less than 9.408 euros	0%
9.408 - 57.051 euros	14% to 42%
57.051 - 270.500 euros	42%
More than 270.500 euros	45%

Slika 3 - Stope poreza na dohodak od 1.1.2020.

Izvor: https://www.iamexpat.de/expat-info/taxation-germany/german-tax-system, 31.3.2020.

Kao što je prethodno navedeno, tarifa poreza na dohodak je progresivna što znači da se s povećavanje prihoda povećava i postotak s kojim se taj prihod oporezuje. Povećanje postotka

oporezivanja, odnosno porezne stope, nastavlja se sve dok se ne dosegne najveća porezna stopa koja sada, u 2020. iznosi 42%. Osobe čiji godišnji prihod ne prelazi 9.405,00€ ne podliježu porezu na dohodak, pripadaju nultoj zoni. Suprotno tome, osobe koje imaju primanja preko 270.500,00€ godišnje plaćaju, čak, 45% poreza. Ova stopa se naziva i stopa za bogate.

Za određivanja iznosa porezna na dohodak koriste se tablice.

„Tablice se mogu koristiti za određivanje iznosa poreza na dohodak. Prvo su osnovne tablice u kojima se postavlja progresivna stopa poreza i iznos poreza koji se plaća dohotku. Takozvana razdjelna tablica prikazuje porezno opterećenje ako se porez na dohodak procjenjuje zajedno između supružnika. Prednost zajedničkog ocjenjivanja supružnika ili partnera u registriranom partnerstvu je ta što se oba dohotka zbrajaju, dijele na dva i oporezuju. Na ovaj način posebno mogu imati koristi parovi, čije se razine dohotka uvelike razlikuju.“ (https://www.financescout24.de/wissen/ratgeber/einkommensteuer, 31.3.2020.)

„Reforma poreza na dobit iz 2008. godine uvela je novu vrstu poreza na dohodak u poreznom zakonu: od 1. siječnja 2009. godine paušalni porez primjenjuje se na kapitalni dobitak. To znači da se sve kamate, dividende i prihodi od ulaganja, kao i sva dobit od prodaje privatnih vrijednosnih papira, oporezuju jednoliko sa 25%. Pored toga, tu je solidarno dodavanje i, ako je primjenjivo, crkveni porez.“ (Hacke,2012)

„Kao dodatni porez na porez na dohodak dolazi i naknada za solidarnost. Njoj podliježu fizičke osobe koje su predmet poreza na dohodak u skladu s odjeljkom 1. Zakona o porezu na dohodak te korporacije, udruženja osoba i imovine koje podliježu porezu na dobit u skladu s odjeljkom 1. ili odjeljkom 2. Zakona o porezu na dobit“. (https://www.gesetze-im-internet.de/dolzg/BJNR1133180991.html, 31.3.2020.) Taj dodatni namet od 5,5%, odlukom Savezne vlade se više neće primjenjivati od 2021. godine. Očekivanja su da će 90% stanovništva biti oslobođeno plaćanja tog poreza, dok će ga u potpunosti nastaviti plaćati oni koji imaju visoke bruto plaće. (https://www.steuerklassen.com/steuern/solidaritaetszuschlag/, 31.3.2020.)

6.2.Porez na dobit

Porez na dobit (**Körperschaftsteuer**) se obračunava na dohodak pravnih osoba. U Njemačkoj se temelji na Zakon o porezu na dobit (KStG). Njegova stopa iznosi 15%. Oporezivi dio dohotka izračunava se na temelju porezne bilance i različitih poreznih zakona. Plača se na godišnjoj razini te se mora prijaviti nadležnom poreznom uredu. (Bunsministerium der Finanzen, Glossar)

Porezna osnovica je prihod koji ostvare pravne osobe u kalendarskoj godini. Kao što je navedeno, stopa porezna na dobit iznosi 15% (od reforme poreza 2008.godine), ali dok se zbroje porez na promet i naknada za solidarnost taj postotak raste te rezultira da je porezno opterećene zapravo oko 30%. (Hacke, 2012.)

Postoje i pravne osobe koje su oslobođene plaćanja ovog poreza. To su (https://www.buchhaltung-einfach-sicher.de/koerperschaftsteuer/, 1.4.2020.) :

- političke stranke
- federalne kompanije
- državne banke
- neprofitne organizacije i crkvene udruge
- socijalni fondovi
- javnopravna osiguranja

„Porez na dobit, kao i porez na dohodak, pripada izravnim porezima. Također, KStG razlikuje neograničenu i ograničenu poreznu obvezu. Korporacije, udruženja osoba i imovine koje imaju sjedište ili upravu u Njemačkoj podliježu neograničenim poreznim obvezama. Neograničena obveza poreza na dobit odnosi se na svjetski dohodak. Ograničenu poreznu obvezu imaju korporacije, udruženja osoba i imovine koja nemaju sjedište ili upravu u Njemačkoj, ali obavljaju svoje funkcije.“ (Steuern von A bis Z, 2019:92) To znači da im se dohodak oporezuje samo u ograničenom obimu uz sniženu, jedinstven poreznu stopu. (https://www.buchhaltung-einfach-sicher.de/koerperschaftsteuer/, 1.4.2020.)

Iznos poreza na dobit dobije se tako da se od dobiti oduzmu posebni i izvanredni troškovi : ***oporezivi dohodak x 15,825%[3] = porez na dobit***, uključujući pojedinačne doprinose. (https://debitoor.de/lexikon/koerperschaftsteuer, 1.4.2020.)

Poraz na dobit se plaća unaprijed. Odnosno, iznos se utvrđuje na temelju očekivane dobiti. Plaća se kvartalno: 10. ožujka, lipnja, rujna i prosinca. Rok za prijavu je 31. srpnja sljedeće godine. U slučaju da se dobije odobrenje od poreznog savjetnika ili udruženja za porez na dohodak, taj rok se može produžiti do posljednjeg dana u veljači u godini nakon godine u kojoj je prijava zapravo trebala biti predana. (https://www.buchhaltung-einfach-sicher.de/koerperschaftsteuer/ , 1.4.2020.)

6.3.Porez na promet i porez na dodanu vrijednost

Porez na promet (**Umsatzsteuer)** jedan je od najizdašnijih poreznih prihoda u Saveznoj Republici Njemačkoj. Oporezuje se svaki proizvod, od sirovine do gotovog proizvoda koji dolazi u ruke potrošača. (Hacke, 2012.). Poduzetnici imaju obvezu dodavanja porezna na promet roba i usluga. U pravilu, porez na promet plaćaju samo krajnji korisnici, kupci. Zato ovaj porez pripada u neizravne poreze. Slijedom toga, sve cijene u prodavaonicama su već u bruto cijenama što znači da je porez već uračunat u cijenu (https://www.steuerklassen.com/steuern/umsatzsteuer/, 1.4.2020.). Upravo zbog ovoga, porez na promet promatra se kao istoznačnica poreza na dodanu vrijednost **(Mehrwertsteuer). (**Hacke, 2012.)

Porez je reguliran prema Zakonu o porezu na promet. Prihodi prikupljeni ovom vrstom poreza dijele se između savezne i državne vlade, a općine imaju pravo od 2%. Porezna stopa poreza na promet i porezna stopa poreza na dodanu vrijednost jednake su. Danas ona iznosi 19%. Nadalje, postoji i snižena porezna stopa od 7%. (Hacke, 2012.) Snižena stopa PDV-a od 7% primjenjuje se na većinu osnovnih namirnica, knjiga, časopisa i umjetničkih predmeta. (https://www.steuerklassen.com/steuern/mehrwertsteuer/, 2.4.2020.) Posebna vrsta poreza na promet je porez na uvoz (Einfuhrumsatzsteuer). On se odnosi na robu koja se uvozi iz zemalja

[3]Postoji i **solidarna naknada** , što je dodatnih 5,5 posto poreza koji se plaća. To rezultira dodatnom poreznom stopom od 0,83% (0,15 * 0,055 = 0,83). (https://www.buchhaltung-einfach-sicher.de/koerperschaftsteuer/, 1.4.2020.)

koje nisu članice Europske unije kako bi se osiguralo da se domaći i strani proizvodi tretiraju jednako, bar što se tiče poreza. (Hacke, 2012,)

6.4.Porez na nasljedstva

Porez na nasljedstva plaćaju osobe koje preuzimaju nasljedstvo. On može biti u obliku novca, tvrtki ili nekretnine. Visina poreza ovisi o vrijednosti nasljedstva te o stupnju srodstva osobe koje ostavlja te osobe koja nasljeđuje. I kod ovog poreza postoje izuzeća od plaćanja.

Porez na nasljedstvo u Saveznoj Republici Njemačkoj reguliran je zajedno s porezom na poklone (Zakon o porezu na nasljedstvo).(https://www.steuerklassen.com/erbschaftssteuer/, 9.4.2020.)

Tablica 6 prikazuje tko ima pravo na porezno oslobođenje i do koje iznosa.

Tablica 6 – Oslobođenja od poreza na nasljedstvo

Porezni razred	*Stupanj srodnosti*	*Oslobođenje od poreza na nasljedstvo*
I	Supružnik, životni partner	500.000,00€
	Djeca, unuci (ako su im roditelji umrli), pastorci, posvojena djeca	400.000,00€
	Unuci	200.000,00€
	Roditelji, djedovi i bake	100.000,00€
II	Braća i sestre, nećaci, očuh, djeca u zakonu	20.000,00€
III	Nepovezani nasljednici	200.000,00€

Izvor: https://www.steuerklassen.com/erbschaftssteuer/, 9.4.2020.

Važno je napomenuti da porezni razred nasljeđivanja nemam nikakve veze s poreznim razredom po kojim se porezni obveznici klasificiraju u poreznom uredu. Ovaj porezni razred proizlazi isključivo iz odnosa prema osobi koja ostavlja nasljedstvo.

Visina poreza na nasljedstvo određuje se stopom poreza na nasljedstva na imovinu. Kao što je navedeno, visina stope ovisi o stupnju odnosa, srodnosti. Ako porezi premaše gore navedene porezne olakšice, porez se mora plaćati za sljedeće vrijednosti:

Tablica 7- Porezne stope na nasljedstvo

Porezno nasljeđe (vrijednost > oslobođenja poreza)	I	II	III
75.000,00€	7%	15%	30%
300.000,00€	11%	20%	30%
600.000,00€	15%	25%	30%
6.000.000,00€	19%	30%	30%
13.000.000,00€	23%	35%	50%
26.000.000,00€	27%	40%	50%
veći od 26.000.000,00€	30%	43%	50%

Izvor: https://www.steuerklassen.com/erbschaftssteuer/, 9.4.2020.

Stopa porezna na nasljedstvo određuje se prema poreznoj skupini na nasljedstvo te vrijednost nasljeđa. Detaljne stope navedene su u Tablici 7. Jedna zanimljivost je da Nijemci naslijede 47% svojih nekretnina i 43% svoje financijske imovine, a tek 10% stvarne imovine. (https://www.steuerklassen.com/erbschaftssteuer/, 9.4.2020.)

6.5.Crkveni porez

Specifičnost njemačkog poreznog sustava je ta što uključuje i crkveni porez. Taj porez ne plaćaju svi stanovnici Savezne Republike Njemačke, nego samo članovi katoličke i evangelističke crkve. Na taj način katolička i evangelistička crkva ostvaraju veliki dio svojih prihoda. (https://www.steuerklassen.com/steuern/kirchensteuer/, 3.4.2020.).

Crkveni porez obračunava se na temelju poreza na dohodak. Stopa varira od 8% do 9%, ovisno u kojoj pokrajini živi porezni obveznik. Tako npr. ako porezni obveznik živi na području Baden-Württemberga ili na području Bavarske porezna stopa iznosit će 8%, dok u svim ostalim pokrajinama ta stopa iznosi 9%. (https://www.steuerklassen.com/steuern/kirchensteuer/, 3.4.2020.) Napuštanjem crkve prestaje obveza prema crkvenom porezu. Ukoliko porezni obveznik napusti crkvu mora platiti pristojbe za odjavljivanje.

„Najviše crkvenog poreza plaća se u Saarlandu. Gotovo 75% svih poreznih obveznika u Saarlandu plaća crkveni porez. Čak i ako steknete dojam da je sve više crkvenih izlazaka, prihod crkvenog poreza gotovo svake godine raste. U 2017. godini zabilježen je novi rekord prihoda kroz crkveni porez sa 6,43 milijarde €. To znači da su prihodi bili gotovo dvije milijarde eura veći nego 10 godina ranije, 2007. godine.“ (https://www.steuerklassen.com/steuern/kirchensteuer/, 3.4.2020.)

7. KRETANJE POREZNIH PRIHODA UKUPNIM PRIHODIMA

„Federalni prihodi sastoje se od poreza, ostalih prihoda i zajmova. Najvažniji izvor prihoda su porez na promet, porez na dohodak te porez na neto zaduživanje. U prihode su uključeni i porez na energiju i duhan. Savezna vlada uglavnom troši na zajednicu. Na prvom mjestu su socijalna davanja, ali i troškovi za infrastrukturu, obrazovanje, istraživanje ili zaštitu okoliša. Područje rada i socijalnih poslova ima najveći udio u saveznom proračunu. Posljednjih godina savezna vlada imala je više rashoda nego prihoda i zbog toga je trebala vratiti ravnotežu između prihoda i rashoda na strani duga (neto zaduživanje).“(https://www.bundeshaushalt.de/service/anleitung, 8.4.2020.)

U 2019. godini Savezna Republika ostvarila je 356.400.000. milijardi eura prihoda. Od toga je 280.067.500 milijardi eura dolazilo iz poreznih prihoda. Istu godinu, Njemačka je poslovala bez novih, dodatnih zaduživanja.

Tablicom 8 prikazani je kretanje poreznih prihoda Savezne Republike Njemačke od 2016. do 2020.godine.[4]

Tablica 8 - Kretanje prihoda u Saveznoj Republici Njemačkoj od 2016. do 2020. godine

(000 EUR)	2016.	2017.	2018	2019.	2020.
Prihodi	317.444.824	331.038.991	348.292.848	356.400.000	311.299.077
Porezni prihodi	288.082.600	301.029.400	321.307.000	325.491.000	291.458.000
Udio poreza (%)	90,75	91,93	92,25	91,33	93,63

Izvor: https://www.bundeshaushalt.de/#, 8.4.2020.

Prema navedenoj tablici vidljivo je kako porezni prihod iz godine u godine rastu. Tendencija rasta vidljiva je od 2016. do 2018. godine. U svim godina udio poreznih prihoda u ukupnim

[4] Podaci za 2019. i 2020. godinu su procijenjeni, još nisi dostupni stvarni podaci.

prihodima prelaze 90%. Predviđa se da će porezni prihodi u 2019. godini bilježiti blagi pad, dok su prognoze za 2020. obrnute, odnosno da će ponovno doći do rasta poreznih prihoda. Bez obzira na pad te na ponovni rast poreznih prihoda oni i dalje prelaze 90% u ukupnim prihodima.

Ranije u tekstu navedeno je da se porezi mogu podijeliti prema pripadnosti. Prema tome razlikuju se zajednički porezi, državni, županijski (pokrajinski). Tablicom 9 prikazani su udjeli poreznih prihoda podijeljenih prema tim kategorijama.

Tablica 9 - Udio poreznih vrsta u ukupnim prihodima[5]

%	2016.	2017.	2018.	2019.	2020.
Zajednički porezi	72,1%	73,4%	73%	73,6%	74%
Državni porezi	14,8%	13,6%	14%	13,7%	13,5%
Županijski/pokrajinski porezi	3,2%	3%	3,1%	3,2%	3,2%

Izvor: Datensamnlung zum Steurtpolitik, 2019. 15str.

Tablicom 10 u nastavku su prikazana dva najvažnija i najizdašnija zajednička poreza.

Tablica 10 - Udio poreza na dohodak u promet u zajedničkim porezima

Zajednički porezi	2016.	2017.	2018.	2019.	2020.
Porez na dohodak	26,2%	26,6%	26,8%	27,6%	27,9%
Porez na promet	30,8%	30,8%	30,2%	30,6%	31,1%

Izvor: Datensamnlung zum Steurtpolitik, 2019:15str.

[5] Za 2019. i 2020. godinu podaci su predviđeni, stvarni podaci nisu dostupni.

Najviše poreznih prihoda dolazi iz zajedničkih poreza. To su porezi čiji se prihodi dijele na državu, savezne države i lokane zajednice. Dva najvažnije zajednička poreza su porez na dohodak i promet. Kretanje prihoda ta dva poreza prikazani su Tablicom 6. Nema značajnih promjena udjela tih prihoda u analiziranim godinama. 2016. i 2017. godina bilježile su rast zajedničkih poreza u globalu. U 2016. godine iznosili su 72,1% ukupnih prihoda, a u 2017. 73,4%. U 2018. godini došlo je do blagog pada te su zauzimali udio od 73%. u 2019. i 2020. godini porezne vlasti očekuju tendenciju rasta zajedničkih poreznih prihoda. Predviđeno je da će udio zajedničkih poreza u 2019. iznositi 73,6%, dok će taj iznos u 2020. biti 74%.

Drugi po redu su državni porezi. Njihov udio u analiziranim godinama kreće oko 13 i 15%. Porezi saveznih država su u 2016. iznosili 3,2% što se očekuje i u 2019. i 2020. godini. U 2017% iznosili su 3%, a u 2018. 3,1%.

Prema popisu stanovništva iz 2011. Savezna Republika Njemačka ima 82,9 milijuna stanovnika. Koliki je udio djece u tom broju te koliki je udio onih koji plaćaju porez na dohodak prikazano je Tablicom 11. Također, prikazan je i udio onih koji su oslobođeni plaćanja poreza na dohodak.

Tablica 11 - Porezni obveznici i porezna obveza poreza na dohodak

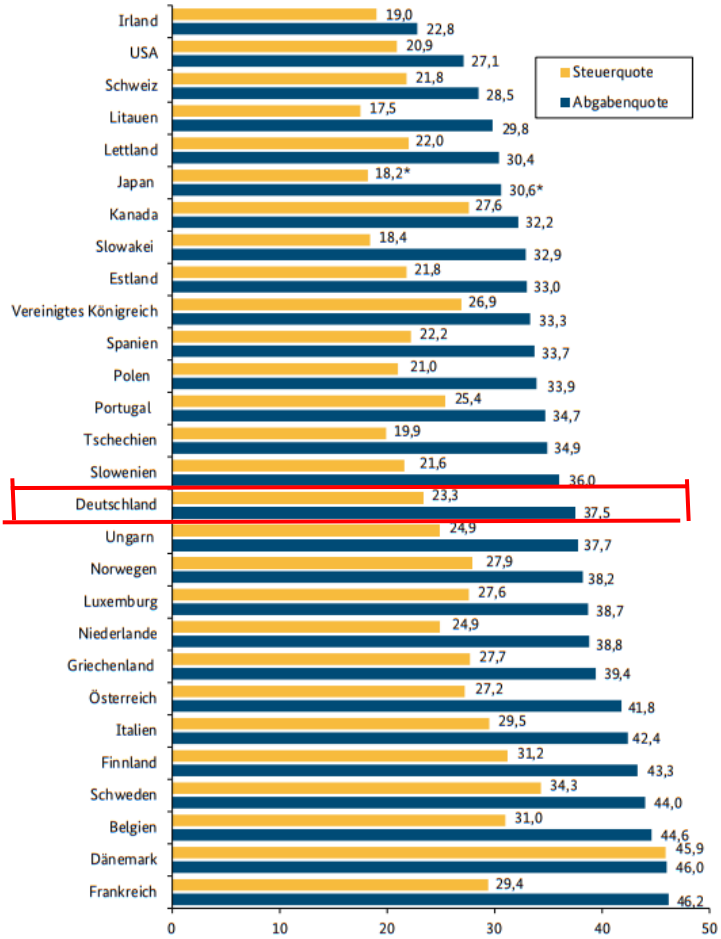
	U mil.	Udio u ukupnom stanovništvu
Broj stanovnika	82,79.	100%
Broj djece	13,37	16,1%
Broj stanovnika (oduzet broj djece)	69,42	83,9%
Porezni obveznici poreza na dohodak	44,31	53,5%
Porezni obveznici oslobođeni plaćanja poreza na dohodak	25,11	30,3%

Izvor: Datensammlung zum Steuerikitik, 2019:21str

U ukupnom broju stanovništva 16,1% čine djeca mlađa od 18 godina. Oko 180.000 djece mlađe od 18 godina imaju poreznu obvezu koja nije uključena u broj punoljetnih obveznika plaćanja. 53,5% stanovništva obvezno je plaćati porez na dohodak, što čini više od polovice stanovništva. Njih 30,3% oslobođeno je te obveze.

8. USPOREDBA POREZNOG SUSTAVA SAVEZNE REPUBLIKE NJEMAČKE NA MEĐUNARODNOJ RAZINI

Državna stopa poreznog opterećenja „Steuerquote“ pokazuje udio poreznih prihoda u bruto domaćem proizvodu (BDP). (Njemački zavod za statistiku, 2019.) Tu nisu uključena socijalna davanja. Udio poreznih prihoda i socijalnih doprinosa u ukupnom BDP-u predstavlja porezni omjer ili „Abgabenquote“ odnosno ukupna davanja. OECD (Organisation of Economic Cooperation and Development) na godišnjoj razini objavljuje analizu država, između ostaloga i njihova porezna opterećenja, ali na međunarodnoj razini. Slika 4 prikazuje usporedno porezno opterećenje te ukupna davanja Savezne Republike Njemačke te ostalih nekoliko zemalja u 2017. godini.[6]



Slika 4- Stopa poreznog opterećenja i stopa ukupnih davanja u 2017. godini

[6] Budući da je u usporedbu prikazan veći broj država, u analizi nakon Slike 5 autor će spomenuti samo pojedine države. Za ostale, nespomenute države, podaci se nalaze na spomenutoj slici.

Izvor: Die wichtigsten Steuern im internationalen Vergleich, 2018:8

Stopa poreznog opterećenja Savezne Republike Njemačke 2017. godine iznosila je 23,3% što je svrstava na ovom popisu otprilike na sredinu. Najvišu stopu imaju Danska (45,9%) i Švedska (34,3%), a zemlje s najnižom stopom poreznog opterećenja su Litva (1705%) i Japan (18,2%). Stopa ukupnih davanja 2017. u Njemačkoj iznosila je 37,5%. te se i u ovoj kategoriji nalazi negdje u sredini. Najveću stopu ima Francuska (46,2%), a najmanju Irska (22,8%). (Die wichtigsten Steuern im internationalen Vergleich, 2018:8)

Sljedeće sto se uspoređuju je stopa PDV-a. Sve države koje će biti spomenute nalaze se u sustavu PDV-a. Tablica 12 pokazuje nekoliko država s njihovom standardnom stopom te s pripadajućom sniženom stopom ako je imaju.

Tablica 12 - Stope PDV-a[7]

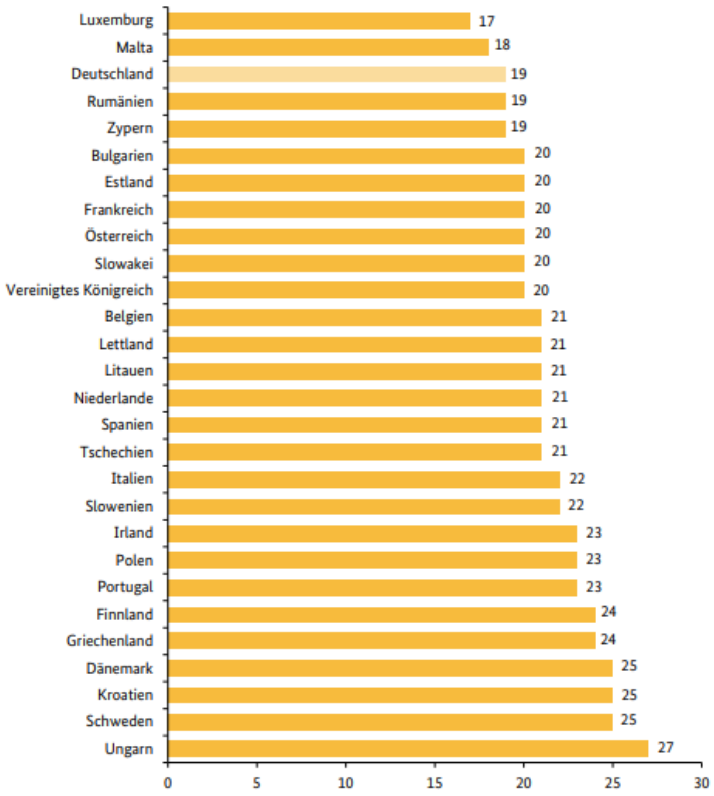
Država	Standardna stopa	Snižena stopa
Njemačka	19%	7%
Hrvatska	25%[8]	13% 7%
Austrija	20%	10% 13%
Francuska	20%	2,1% 5,5% 10%
Italija	22%	4% 5% 10%
Grčka	24%	6% 13%
Danska	25%	-

Izvor: Die wichtigsten Steuern im internationalen Vergleich, 2018:49

[7] Moguća odstupanja u stopama budući da su podaci preuzeti iz Die wichtigsten Steuern im internationalen 2018.

[8] Od 1.1.2020. u Hrvatskoj je stopa PDV-a snižena na 24%. Ovi podaci su uzeti iz 2018. godine zbog nepostojanja potpunih podataka za 2019. i 2020.

Usporedi li se Njemačka sa državama navedeni u tablici 11 vidljivo je da je država s najnižom stopom PDV-a. Napravi li se usporedba sa svim državama članicama Europske unije situacija se značajno ne mijenja. Slika 5 prikazuje usporedbu standardne stope PDV-a država članica EU.[9]



Slika 5 - Standardna stopa PDV-a zemalja članica EU u 2018. godini

Izvor: Die wichtigsten Steuern im internationalen Vergleich, 2018:51

Prema slici 6 Savezna Republika Njemačka drži visoko mjesto, jedna je od država s najnižom poreznom stopom PDV-a. Nižu od nje imaju samo Malta (18%) i Luksemburg (17%). Država s najvišom stopom je Mađarska (27%), a slijede je Švedska (25%) te Hrvatska (25%).[10]

[9] Navedena je i Velika Britanije s obzirom da noviji podaci nisu ažurirani još.
[10] Od 1.1.2020. Hrvatska ima stopu od 24%

ZAKLJUČAK

Savezna Republika Njemačka nalazi se u srednjoj Europi. Članicom Europske unije postaje 1.siječnja 1958. godine. Njemačka je savezna parlamentarna država na čelu sa šefom vale, odnosno kancelarkom, i šefom države, odnosno predsjednikom. Današnji predsjednik je Frank-Walter Steinmeier čije su ovlasti samo reprezentativne. Kancelarka je Angela Merkel.

Porezna uprava podijeljena je između središnje vlasti „Bund" i saveznih država „Ländern". Najviša razina vlasti je Federalno ministarstvo financija „***Bundesministerium der Finanzen".*** Njegova glavna disciplina su proračunska i porezna politika. Porezna uprava, također, je jedna od glavnih zadataka BMF-a. Poseban odjel unutar Ministarstva financija „**Finanzministerien**" odgovorno je za porezne uprave. U sklopu BMF-a nalazi se i Federalna akademija za financije **„Bundesfinanzakademie".** Porezni sustavi pripadaju lokalnoj vlasti. Savezna Republika Njemačka je 2016. godine imala 535 poreznih ureda. Struktura poreznih ureda Savezne Republike Njemačke nije ujednačena, a u nekim slučajevima je izuzetno različita. Njemački porezni sustav izuzetno je kompliciran i sadrži oko 40 vrsta poreza. Porezni obveznici dijele se u različite porezne razrede pri čemu je najvažniji kriterij bračni status

Prihodi od poreza se dijele između savezne vlade te pokrajine i lokalne vlasti. Tako prihodi od najvažnijih poreza pripadaju svima, odnosno ti porezi se nazivaju zajedničkim porezima (porez na dohodak i korporacijski porez, porez na dodanu vrijednost). Još se razlikuju porezi koji pripadaju državi, županiji (pokrajini- ima ih 16) te crkveni porez.

U 2019. godini Savezna Republika ostvarila je 356.400.000. milijardi eura prihoda. Od toga je 280.067.500 milijardi eura dolazilo iz poreznih prihoda. Istu godinu, Njemačka je poslovala bez novih, dodatnih zaduživanja. Od 2016. do 2018.godine porezni prihodi činili su preko 90% prihoda države, te se pretpostavlja da će se taj trend nastaviti i u 2019. te 2020. godini. Najviše poreznih prihoda dolazi iz zajedničkih porezna, odnosno iz poreza na dohodak i poreza na promet.

Njemačka se nalazi visoko na vrhu država europske unije sa gotovo najnižom stopom PDV-a koja iznosi 19% (snižena 7%) nižu od nje imaju samo Malta i Luksemburg. Na međunarodnoj razini, po stopi poreznog opterećenja nalazi se negdje u sredini kao i po stopu ukupnih davanja.

Njemačka je zadnjih nekoliko godina poslovala bez dodatnih/novih zaduženja. Predviđalo se da će se taj trend i dalje nastaviti. No, s obzirom da je svijet zahvaćen pandemijom COVID-19 dovodi se u pitanje potreba za novim zaduživanjima u 2020.godini.

Budući da su postavljenje hipoteze u metodologiji ovoga rada donosi se zaključak u odnosu na njih. Nakon provedene analize poreznog sustava Savezne Republike Njemačke prihvaćena je hipoteza 1: „**H1**: Porezni sustav Savezne Republike Njemačke ima istu funkciju kao i porezni sustavi većine zemalja.“.

LITERATURA

Knjige:

1. Cinitti, K., Garofulić, A., Mioč, P., Grubelić, M., Botica, L., Škara, M., Leko, A., MAZARS Porezni savjetnik, Zagreb, 2015.
2. Jurković, P., Porezni vodič '91, MASMEDIA, p.o., Zagreb, 1991.
3. Kliska, S. & Santini, G., Vodič za razumijevanje poreza, RIFIN, Zagreb, 2006.
4. Tadin, H., Europska unija unutarnje tržište i porezi. Zagreb: HITA, 2012.
5. Steuern von A bis Z, 2019.
6. Zelenika, R., Metodologija i tehnologija izrade znanstvenog i stručnog djela, Ekonomski fakultet u Rijeci, 2000.

Internet:

1. Anleitung & Hintergrundinformationen. Dostupno na: https://www.bundeshaushalt.de/service/anleitung [pristupljeno: 8.4.2020.]
2. Bunsministerium der Finanzen, Glossar. Dostupno na: https://www.bundesfinanzministerium.de/Web/DE/Service/FAQ_Glossar/Glossar/Functions/glossar.html?lv3=75782&lv2=15776 [pristupljeno: 1.4.2020.]
3. Consorbank, Das Steuersystem der Bundesrepulik Deutschland, 2018. Dostupno na: https://wissen.consorsbank.de/t5/Blog/Das-Steuersystem-der-Bundesrepublik-Deutschland/ba-p/74141_[pristupljeno: 31.3.2020.]
4. Datensammlung zur Steuerpolitik – Ausgabe 2019. Dostupno na: https://www.bundesregierung.de/breg-de/service/publikationen/datensammlung-zur-steuerpolitik-ausgabe-2019-1717200 [pristupljeno: 28.3.2020.]
5. Die Steuerverwaltung in Deutschland, 2018. Dostupno na: https://www.bundesfinanzministerium.de/Content/DE/Downloads/Broschueren_Bestellservice/2018-03-16-die-steuerverwaltung-in-deutschland.pdf?__blob=publicationFile&v=12 [pristupljeno: 27.3.2020.]
6. Die Strukture des Bundeshaushaltes. Dostupno na: https://www.bundeshaushalt.de/# [pristupljeno: 8.4.2020.]

7. Die wichtigsten Steuern im internationalen Vergleich, 2018. Dostupno na: https://www.bundesfinanzministerium.de/Content/DE/Downloads/Broschueren_Bestellservice/2019-08-08-die-wichtigsten-steuern-im-internationalen-vergleich-2018-ausgabe-2019.pdf?__blob=publicationFile&v=9, [pristupljeno: 8.4.2020.]
8. Einkommenesteuer: Was Sie wissen sollten,. Dostupno na: https://www.financescout24.de/wissen/ratgeber/einkommensteuer [pristupljeno: 31.3.2020.]
9. Einkommensteuer – Was ist die Einkommensteuer? Dostupno na: https://debitoor.de/lexikon/einkommensteuer [pristupljeno: 31.3.2020.]
10. Einkommensteuertarif. Dostupno na: https://www.bundesfinanzministerium.de/Content/DE/Glossareintraege/E/024_Einkommensteuertarif.html?view=renderHelp [pristupljeno: 31.3.2020.]
11. Elter, C., Diese Steuern zahl ihr, 2019. Dostupno na: https://www.deutschland.de/de/topic/wirtschaft/steuern-in-deutschland-einkommenssteuer-kurz-erklaert?fbclid=IwAR2rJdFhA4skR6mbe_Pqe693f80c6eNxWrDN1RUzUUoJ54gUmi8MGZN54_k [pristuljeno: 27.3.2020.]
12. Encxclopedia Britannica: klase poreza. dostupno na: https://www.britannica.com/topic/taxation/Classes-of-taxes [pristupljeno: 11.3.2020.]
13. Encxclopedia Britannica: oporezivanje. Dostupno na: https://www.britannica.com/topic/taxation [pristupljeno: 9.3.2020.]
14. Encxclopedia Britannica: povijest. Dostupno na: https://www.britannica.com/topic/taxation/History-of-taxation [pristupljeno: 9.3.2020.]
15. European Union. Dostupno na: https://europa.eu/european-union/about-eu/figures/living_en#population [pristupljeno: 26.3.2020.]
16. European Union: Njemačka. Dostupno na: https://europa.eu/european-union/about-eu/countries/member-countries/germany_en [pristupljeno: 26.3.2020.]
17. European Union: pregled. Dostupno na: https://europa.eu/european-union/about-eu/countries/member-countries/germany_hr [pristupljeno: 26.3.2020.]
18. German tax system & Taxes in Germany. Dostupno na: https://www.iamexpat.de/expat-info/taxation-germany/german-tax-system [pristupljeno: 31.3.2020.]
19. Hacke, C.; Unser Steuersystem. Dostupno na: https://www.bpb.de/izpb/147100/steuerzahler-und-finanzverwaltung [pristupljeno: 28.3.2020.]

20. Hrvatska enciklopedija, porezi. Dostupno na: https://www.enciklopedija.hr/natuknica.aspx?id=49530 [pristupljeno: 9.3.2020.]
21. Institut za javne financije. Dostupno na: https://www.ijf.hr/hr/korisne-informacije/pojmovnik-javnih-financija/15/oporezivanje/305/nacela-oporezivanja/308/ [pristupljeno: 28.3.2020.]
22. Körperschaftsteuer – Was ist die Körperschaftsteuer? Dostupno na: https://debitoor.de/lexikon/koerperschaftsteuer [pristupljeno: 1.4.2020.]
23. Körperschaftsteuer. Dostupno na: https://www.buchhaltung-einfach-sicher.de/koerperschaftsteuer/[pristupljeno: 1.4.2020.]
24. Lokalne financije u Njemačkoj: Temeljne informacije. Dostupno na: https://www.fes-croatia.org/old-site/E-books/pdf/Financiranje%20lokalne%20samouprave/02.pdf [pristupljeno: 13.3.2020.]
25. Općenito o porezima. Dostupno na: http://www.ijf.hr/porezni_vodic/1-07/1.pdf [pristupljeno: 9.3.2020.]
26. Otto, S., Steuern 2018: So funktioniert das deutsche Steuersystem, 2018. Dostupno na: https://www.berliner-lokalnachrichten.de/ratgeber/geld-finanzen/steuern-2018-so-funktioniert-das-deutsche-steuersystem/22193/ [pristupljeno: 28.3.2020.]
27. Politika. Dostupno na: https://www.znanje.org/i/i26/06iv09/06iv0909/Njemacka/O%20Njemackoj.htm#Politika [pristupljeno: 26.3.2020.]
28. Religija. Dostupno na: https://www.znanje.org/i/i26/06iv09/06iv0909/Njemacka/O%20Njemackoj.htm#Religija [pristupljeno: 26.3.2020.]
29. Steuern. Dostupno na: https://www.steuerklassen.com/steuern/ [pristupljeno: 1.4.2020.]
30. Vjerske pripadnosti. Dostupno na: https://fowid.de/meldung/religionszugehoerigkeiten-2018 [pristupljeno: 26.3.2020.]

POPIS SLIKA

Slika 1 – struktura poreznog sustava Savezne Republike Njemačke 16
Slika 2- Dodjeljivanje važnih poreza određenoj skupini poreza 23
Slika 3 - Stope poreza na dohodak od 1.1.2020. 26
Slika 4- Stopa poreznog opterećenja i stopa ukupnih davanja u 2017. godini 37
Slika 5 - Standardna stopa PDV-a zemalja članica EU u 2018. godini 39

POPIS TABLICA

Tablica 1– Podjela izravnih i neizravnih poreza 9
Tablica 2 – Pokrajine s njihovim sjedištima 18
Tablica 3 – Omjer izravnih i neizravnih poreza u Saveznoj Republici Njemačkoj 21
Tablica 4 - Pripadnost poreza 22
Tablica 5 - Porezni razredi 25
Tablica 6 – Oslobođenja od poreza na nasljedstvo 30
Tablica 7- Porezne stope na nasljedstvo 31
Tablica 8 - Kretanje prihoda u Saveznoj Republici Njemačkoj od 2016. do 2020. godine 33
Tablica 9 - Udio poreznih vrsta u ukupnim prihodima 34
Tablica 10 - Udio poreza na dohodak u promet u zajedničkim porezima 34
Tablica 11 - Porezni obveznici i porezna obveza poreza na dohodak 35
Tablica 12 - Stope PDV-a 38