

ULOGA I ZNAČAJ POREZA NA DOBIT

Cindrić, Anja

Master's thesis / Diplomski rad

2021

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://um.nsk.hr/um:nbn:hr:145:364690>

Rights / Prava: [In copyright](#) / [Zaštićeno autorskim pravom.](#)

Download date / Datum preuzimanja: **2024-04-19**



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*)

Anja Cindrić

ULOGA I ZNAČAJ POREZA NA DOBIT

Diplomski rad

Osijek, godina 2021.

Sveučilište Josipa Jurja Strossmayera u Osijeku
Ekonomski fakultet u Osijeku
Diplomski studij (*financijski menadžment*)

Anja Cindrić

ULOGA I ZNAČAJ POREZA NA DOBIT

Diplomski rad

Kolegij: Komparativni porezni sustavi

JMBAG: 0303066017

e-mail: acindric@efos.hr

Mentor: prof. dr. sc. Branimir Marković

Komentor: izv. prof. dr. sc. Vjekoslav Bratić

Osijek, godina 2021.

Josip Juraj Strossmayer University of Osijek

Faculty of Economics in Osijek

Graduate study (Financial management)

Anja Cindrić

THE ROLE AND IMPORTANCE OF CORPORATE INCOME TAX

Graduate paper

Osijek, year 2021.

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*. 
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: Anja Cindrić

JMBAG: 0303066017

OIB: 74651692505

e-mail za kontakt: anjacindric22@gmail.com

Naziv studija: Diplomski studij, smjer financijski menadžment

Naslov rada: Uloga i značaj poreza na dobit

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

Komentor/komentorica diplomskog rada: izv. prof. dr. sc. Vjekoslav Bratić

U Osijeku, rujan 2021. godine

Potpis Anja Cindrić

Uloga i značaj poreza na dobit

SAŽETAK

S ekonomskog gledišta, porezi su za državu prihodi, a s druge strane, za porezne obveznike su rashodi. Glavna svrha uvođenja poreza je financiranje kupovine dobara i plaćanje zaposlenika u javnom sektoru sa svrhom osiguranja ponude javnih dobara. Kao temeljna ekonomska obilježja poreza navode se učinkovitost, izdašnost, pravednost, jednostavnost i stabilnost. Korijeni poreza sežu još od početka zajedničkog života ljudi i njihovih međusobnih davanja i predavanja dobara i usluga, a konkretno, porez na dobit u suvremenim državama pojavio se nakon Drugog svjetskog rata. Porez na dobit je porez koji plaćaju trgovačka društva i druge pravne osobe na osnovu ostvarene dobiti, a pripada kategoriji izravnih poreznih oblika, bez mogućnosti da prevale poreznu obvezu na neki drugi porezni subjekt. Četiri su temeljna elementa koja određuju karakter svakog poreza na dobit, a to su porezni obveznici, porezne stope, porezne osnovice i porezna oslobođenja. U Republici Hrvatskoj porez na dobit utvrđuje se i plaća prema Zakonu o porezu na dobit, dok se Pravilnikom o porezu na dobit detaljnije propisuje njegova provedba. Aktualna tema u današnje vrijeme svakako su porezne reforme, a najnovija je ona koja je stupila na snagu početkom tekuće godine. Također, porezna konkurencija predstavlja glavno pitanje unutar granica Europske unije, a što je ujedno i predmet analize ovog diplomskoga rada.

Ključne riječi: porez na dobit, elementi poreza, porezna reforma, porezna konkurencija

The role and importance of Corporate Income Tax

ABSTRACT

From an economic point of view, taxes represent revenues for the state, while, on the other hand, they represent expenditures for taxpayers. The main purpose of tax introduction is to finance the purchase of goods and payment of employees in the public sector for the purpose of securing the supply of public goods. Basic economic characteristics of tax include efficiency, abundance, fairness, simplicity and stability. The origin of tax can be traced back to the start of cohabitation between people and their mutual transferring and provisioning of goods and services. Specifically, income tax in modern countries was introduced after World War II. Income tax is a tax paid by companies and other legal entities on the basis of realised profit. It belongs to the category of direct taxes, which do not include the possibility of transferring tax liabilities to other taxable entities. There are four main elements that determine the character of any type of income tax. These are as follows: taxpayers, tax rates, tax bases and tax exemptions. In the Republic of Croatia, income tax is determined and paid pursuant to the Income Tax Act, while the Ordinance on Income Tax stipulates its implementation more precisely. Today, one of the topical issues certainly includes tax reforms, and the most recent is the one that entered into force at the beginning of this year. In addition, tax competition, which represents a major issue within the European Union, will also be analysed in this master thesis.

Key words: income tax, tax elements, tax reform, tax competition

SADRŽAJ

1. Uvod	1
2. Metodologija rada.....	2
2.1. Metode istraživanja rada	2
2.2. Hipoteze rada	2
2.3. Sadržaj i struktura rada	3
3. Temeljna obilježja poreza na dobit.....	5
3.1. Pojam i razvoj poreza na dobit	5
3.2. Karakteristike poreza na dobit	9
4. Analiza poreza na dobit u Republici Hrvatskoj	13
4.1. Porezni obveznik.....	15
4.2. Porezna osnovica	16
4.3. Porezna stopa	18
4.4. Porezne olakšice i oslobođenja	21
4.5. Harmonizacija sustava poreza na dobit	23
4.6. Učinkovitost poreznih reformi u Republici Hrvatskoj	25
5. Usporedba porezne konkurentnosti sustava poreza na dobit u Republici Hrvatskoj i zemljama regije u razdoblju od 2011. do 2021. godine	29
5.1. Usporedba porezne konkurentnosti prema kriteriju porezne stope	30
5.2. Usporedba porezne konkurentnosti prema kriteriju ostvarenih prihoda od poreza na dobit.....	32
5.3. Usporedba porezne konkurentnosti prema kriteriju visine udjela poreznih prihoda u BDP-u te ukupnim poreznim prihodima	33
6. Rasprava.....	36
7. Zaključak	38
Literatura	39
Popis tablica	41
Popis slika.....	42
Popis grafikona.....	43

1. Uvod

Predmet diplomskoga rada je analiza uloge i značaja poreza na dobit. Svrha rada je razmotriti sustav poreza na dobit u Republici Hrvatskoj, zajedno sa svim bitnim elementima i karakteristikama navedenog poreznog oblika te analizirati učinkovitost do sad provedenih poreznih reformi. Cilj rada je usporediti značaj poreza na dobit u Republici Hrvatskoj i zemljama regije u razdoblju od 2011. do 2021. godine te donijeti zaključak o najkonkurentnijem poreznom sustavu promatranih zemalja prema kriteriju porezne stope, ukupnih ostvarenih prihoda od poreza na dobit, udjelu prihoda od poreza na dobit u bruto domaćem proizvodu te ukupnim poreznim prihodima.

Porezni sustav može se definirati kao ukupnost svih poreznih oblika prisutnih na teritoriju određene države. Specifični su od zemlje do zemlje te predstavljaju nenadoknadivu ulogu u svim modernim sustavima. Porezni sustav svih zemalja, sa naglaskom na zemlje članice Europske unije, neophodan je za boljitak gospodarstva i ostvarivanje blagostanja, samim time što porezi u ukupnom državnom proračunu čine čak 2/3. Kada se promatraju porezni oblici sa stajališta izdašnosti, najznačajniji su porez na dodanu vrijednost te porez na potrošnju, a nakon toga slijede porez na dohodak te porez na dobit. U ovom diplomskom radu naglasak je stavljen na porez na dobit u Republici Hrvatskoj, ali i zemljama regije, od kojih se navode Austrija, Njemačka, Mađarska te Slovenija.

Porez na dobit smatra se proizvodom 20. stoljeća, kada je porez na dohodak postao neznajan za rješavanje problema oporezivanja ostvarene dobiti društva kapitala. Pripada kategoriji izravnih poreza. Prilikom oporezivanja dobiti polazi se od načela da se porez plaća isključivo prema ekonomskoj snazi obveznika poreza na dobit. Sustav oporezivanja dobiti podložan je promjenama što dokazuje činjenica da su do sada provedene nebrojene izmjene i dopune Zakona o porezu na dobit te izražena razna mišljenja, podzakonski akti te pravilnici o navedenoj problematici. Zbog kompleksnosti navedenog poreznog oblika, Europska unija nastoji u što većoj mjeri harmonizirati oporezivanje dobiti kako bi se umanjili poremećaji na zajedničkom tržištu. Kroz mehanizme porezne harmonizacije nastoji se riješiti problem porezne konkurencije. Republiku Hrvatsku, pa samim time i države članice Europske unije, karakterizira visoko porezno opterećenje.

2. Metodologija rada

Unutar ovog poglavlja definirane su metode istraživanja korištene prilikom pisanja samog diplomskog rada te postavljene hipoteze koje će se prilikom istraživačkog dijela dokazivati te na samom kraju zaključno prihvaćati ili odbacivati. Na kraju poglavlja ukratko je opisan sadržaj i struktura rada kako bi se dobila podloga za lakše daljnje razumjevanje diplomskog rada.

2.1. Metode istraživanja rada

Prilikom izrade diplomskog rada korišteni su sekundarni izvori podataka poput knjiga iz tematskog područja ekonomije i javnih financija, stručni i znanstveni radovi objavljeni u zbornicima radova i časopisima te zakoni i pravilnici vezani za promatranu tematiku.

Prva metoda koja je korištena u prikazanom radu je metoda deskripcije, a s obzirom da kod navedene metode ne dolazi do znanstvenog tumačenja i objašnjavanja te podrazumijeva jednostavno opisivanje činjenica i predmeta, ona je korištena u teorijskom dijelu rada. Sljedeće metode koje su korištene u izradi diplomskog rada su metode istraživanja i statistička metoda. Metoda istraživanja koristila se prilikom dolaska do svih izvora podataka o zadanoj temi.

2.2. Hipoteze rada

U nastavku, postavljene su dvije hipoteze koje su u istraživačkom dijelu rada dokazivane te na kraju diplomskoga rada prihvaćene ili odbačene:

H1: Republika Hrvatska ima više stope poreza na dobit u odnosu na prosjek Europske Unije.

H2: Savezna Republika Njemačka, kao država sa najvišim stopama poreza na dobit, posjeduje najveći udio poreznih prihoda navedenog poreznog oblika u udjelu u BDP-u te ukupnim poreznim prihodima.

2.3. Sadržaj i struktura rada

Diplomski rad sastoji se od 7 poglavlja. U prvom poglavlju, koje se odnosi na uvod, navedeni su predmet i cilj rada te razjašnjeni osnovni pojmovi potrebni za daljnje razumijevanje diplomskog rada.

Drugo poglavlje je svojevrstan teorijski dio, u sklopu kojega su na samom početku razjašnjeni počeci pojave i razvoja poreza te definirana porezna načela. Nakon toga naglasak se daje konkretno na porez na dobit te je definiran njegov pojam i razvoj, navedene karakteristike te temeljni elementi poput poreznog obveznika, porezne stope, porezne osnovice te porezne olakšice. Nadalje, razjašnjena je problematika harmonizacije sustava poreza na dobit prilikom koje je još uvijek doneseno vrlo malo Direktiva koje su i dalje nejasne i nedorečene pa se njima može nesmetano manipulirati u određenoj granici, a definirana su i područja djelovanja Akcijskog plana u svrhu smanjenja već spomenutih manipulacija poreznim sustavima na području Europske unije kao zajedničkog tržišta.

Treće poglavlje odnosi se na metodologiju, gdje su navedene metode istraživanja rada, postavljene hipoteze te struktura samog rada. Nakon metodologije, prelazi se na istraživački dio rada, potkrijepljen tablicama i grafikonima.

U četvrtom dijelu rada naglasak je na analizi poreza na dobit u Republici Hrvatskoj, a temeljem Zakona i Pravilnika koji djeluju na hrvatskom teritoriju definirani su osnovni pojmovi vezani uz spomenuti porezni oblik koji je predmet cjelokupnog rada te analizirane porezne stope u razdoblju od 2011. do 2021. godine. Posljednje potpoglavlje odnosi se na učinkovitost poreznih reformi, kojih je u Hrvatskoj, od pojavljivanja suvremenih poreznih oblika, bilo značajno puno pa se uz to veže pitanje koliko su zapravo one učinkovite i koji boljitak su donjele poreznim obveznicima, ali i državi.

Peti dio rada predstavlja analizu porezne konkurentnosti između Republike Hrvatske i zemalja regije, a prilikom izrade ovoga rada kao primjer uzete su zemlje poput Mađarske i Slovenije kao susjednih zemalja sa kojima graničimo te Austrija i Njemačka, koje se smatraju razvijenijim zemljama Europe. Konkurentnost je provedena prema četiri kriterija, a to su visina porezne stope, visina ostvarenih prihoda od poreza na dobit te visina udjela poreznih prihoda u BDP-u te ukupnim poreznim prihodima. Važno je istaknuti da se prilikom istraživanja o kretanjima poreznih stopa u navedenim razdobljima istraživanje odnosi na razdoblje od 2011. do 2021. godine, dok je kod analize porezne konkurentnosti prema ostala tri kriterija razdoblje od 2011.

do 2019. godine, zbog nedostatka raspoloživih podataka i informacija za tekuću - 2021. godinu i prethodnu 2020. godinu.

Šesto poglavlje odnosi se na raspravu, gdje će se dati kratak osvrt na promatranu tematiku te odbacivati ili prihvaćati postavljene i analizirane hipoteze.

Zaključno poglavlje je sedmo poglavlje u kojemu je, na temelju prethodno navedenih činjenica iznesenih tijekom cjelokupnog rada, izražen subjektivni kritički osvrt na promatranu temu.

3. Temeljna obilježja poreza na dobit

Uzimajući u obzir činjenicu da se suvremene države mogu okarakterizirati kao porezne države, unutar ovoga poglavlja biti će definiran pojam porez na dobit te razjašnjene njegove karakteristike. Također, dati će se odgovor na pitanje odakle potječu porezi, odnosno konkretno, porez na dobit.

3.1. Pojam i razvoj poreza na dobit

Prije definiranja samog poreza na dobit, potrebno je odgovoriti na pitanja što je to porez općenito i koja su temeljna načela poreza. Dakle, porez je zapravo javni prihod države ostvaren temeljem opterećenja poreznih obveznika u svrhu financiranja javnih potreba. U svakom poreznom sustavu predstavljaju najizdašniji javni prihod. U vezi s time postoje Smithova porezna načela, Wagnerova porezna načela, porezna načela Richarda Musgravea te Stiglitzova porezna načela. Svaki od prethodno navedenih ekonomista temelji svoja načela na prilično sličnim principima, a u nastavku su razjašnjenja Smithova i Wagnerova porezna načela koja su od iznimnog značaja za svaki porezni sustav.

Prema Smithu, u njegovom djelu „Bogatstvo naroda“ iz 1997. godine, četiri su porezna kanona:

1. svaki građanin određene države dužan je plaćati porez prema svojoj ekonomskoj snazi,
2. porez mora biti unaprijed poznat poreznom obvezniku, dakle, ne smije biti proizvoljan,
3. pravodobno vrijeme za ubiranje poreza je onda kada je poreznom obvezniku najpovoljnije,
4. troškovi administracije i ubiranja poreza moraju biti što niži kako bi samo plaćanje poreza za obveznike bilo što bezbolnije, dok, s druge strane, prihod državne blagajne mora biti što viši.

Problematika Smithovih poreznih načela prvenstveno ogleda se u činjenici da je iznimno teško odrediti ekonomsku snagu poreznog obveznika. Kada je riječ o plaćanju poreza razmjerno mogućnostima poreznih obveznika, nastale su brojne polemike o tome radi li se zapravo o proporcionalnom ili pogresivnom oporezivanju. Pravedniji porezni sustav je onaj koji prihvaća progresivno oporezivanje jer, samim time, rastom porezne osnovice raste i porezna stopa. Iduća problematika odnosi se na plaćanje poreza onda kada je to za poreznog obveznika najpovoljnije. Načelo je u određenoj mjeri funkcionalno u visoko razvijenim državama, dok u onim državama sa

lošom gospodarskom slikom i lošim poreznim sustavima država egoistično i nepromišljeno ubire poreze, ne vodeći računa o likvidnosti i solventnosti poreznih obveznika. Također, troškovi administracije sve su samo ne niski. Naime, prilikom plaćanja poreza, porezne obveznike tereti, osim plaćanja porezne obveze, i za plaćanje troškova nastalih zbog promjena nastalim prilikom mijenjanja porezne politike.

Nakon više od 100 godina, Adolph Wagner raspisao je svoja načela, odnosno, proširio i detaljnije definirao i razjasnio prethodno navedena četiri kanona Adama Smitha. Svoja porezna načela formulirao je u četiri skupine:

1. Financijsko - politička načela

- a) Izdašnost poreza – ubiranjem poreza moraju se osigurati financijska sredstva dostatna za podmirenje javnih rashoda države.
- b) Elastičnost poreza – porezni sustavi moraju biti takvi da se mogu brzo i efikasno prilagođavati promjenama u visini državnih rashoda, primjerice u doba rata ili recesije.

2. Ekonomsko - politička načela

- a) Izbor poreznog izvora – kao temeljni porezni izvori navode se dohodak i imovina.
- b) Izbor poreznog oblika – porez na dodanu vrijednost, porez na dohodak te porez na dobit tri su temeljna oblika poreza.

3. Socijalno - politička načela

- a) Općenitost poreza – poreze bi trebali plaćati svi građani određene zemlje, ukoliko posjeduju ekonomsku snagu.
- b) Ravnomjernost poreza – porezno opterećenje trebalo bi biti proporcionalno mogućnostima poreznog obveznika.

4. Porezno - tehnička načela

- a) Određenost poreza – porez mora biti određen Zakonima, Propisima i ostalim aktima kako bi porezni obveznik sam mogao odrediti visinu svoje porezne obveze.
- b) Ugodnost plaćanja – proces oporezivanja trebao bi biti takav da porezni obveznici pružaju što manji otpor prilikom plaćanja porezne obveze, iako se niti jedan porez ne smatra ugodnim za plaćanje.
- c) Jeftinoća ubiranja poreza – troškovi razreza, naplate i kontrole poreza moraju biti što niži jer će se njihova visina neposredno odraziti kao povećanje poreznog opterećenja poreznih obveznika.

Socijalno - politička načela koja se zalažu za općenitost i pravnomjernost poreza, odnosno, cilj je stavljen na poreznu jednakost, naišla su na brojne rasprave o kojima su se zaključci donosili godinama od strane brojnih ekonomista. Pribojavali su se stalnog rasta javnog sektora i rasta njegovog udjela u gospodarstvu, što bi u konačnici dovelo do proračunskog deficita te ekonomske, socijalne i političke nestabilnosti zemlje.

S obzirom da korijeni poreza sežu od onda od kada je započet i zajednički život ljudi i njihova međusobna davanja i predavanja nečega, ističu se povijesna razdoblja poput ranog srednjeg vijeka, feudalizma te kasnog srednjeg vijeka. Prvi porezni oblici uveli su se ondje gdje je vladar bio i vlasnik zemlje, ali i teritorijalni gospodar pa su se kao prvi istakli porez na imovinu te porez na potrošnju, a zatim i ostali oblici poreza. Konkretno, porez na dobit pojavio se sredinom 19. stoljeća, kada su bili rašireni pronalasci i primjene novih izvora energije i strojeva. Pojedinci nisu bili financijski dovoljno jaki i stabilni da bi mogli vlastitim sredstvima investirati u nove pogone, ali ubrzo su shvatili da će nekolicina pojedinaca to moći ostvariti udruživanjem svog kapitala. Od tu i potječe naziv „društva kapitala“. U kratkom vremenskom periodu ovakva praksa pokazala se dobrom pa se, osim proizvodnje relativno kvalitetnih i jeftinih proizvoda, isticala i velika ostvarena dobit, a samim time i dividenda kao zarada dioničarima. Porez na dobit smatra se proizvodom 20. stoljeća, kada je porez na dohodak postao neznatijan za rješavanje problema oporezivanja ostvarene dobiti društva kapitala. (Jelčić, 2011:149-150)

Prema čl. 2., Zakona o porezu na dobit (NN br. 177/04, 90/05, 57/06, 146/08, 80/10, 22/12, 148/13, 143/14, 50/16, 115/16, 106/18, 121/19, 32/20, 138/20), porez na dobit definiran je kao porez kojega plaćaju fizičke i pravne osobe koje su rezidenti Republike Hrvatske te nerezidenti koji obavljaju gospodarsku djelatnost samostalno, trajno i radi ostvarivanja dobiti, prihoda, dohotka ili ostalih gospodarskih koristi.

Zbog činjenice da su Sjedinjene Američke Države prvi puta uvele porez na dobit kao takav još davne 1990. godine, temeljem iskustava razvijenih zapadnih zemalja utvrđeno je da porezni sustav treba udovoljiti sljedećim zahtjevima:

1. „osigurati dovoljno sredstava za financiranje javnih potreba,
2. ravnomjerno i pravedno raspodijeliti porezne terete,
3. biti jednostavan, jeftin, pregledan i jasan,
4. sa što manjim izmjenama reagirati na promjene u fiskalnom i privrednom okruženju,

5. slijediti zapadne porezne sustave i voditi računa o integracijskim zahtjevima.“ (Ott, 1996:113-138)

Međutim, iako je od prethodno navedenih zahtjeva proteklo već više od 20 godina, i dalje se porez na dobit smatra kao glavni kamen spoticanja svih poreznih sustava. Obveznici poreza na dobit imaju određeni stupanj kontrole nad opterećenjem koje će platiti državi, dakle, oni svojim osobnim odlukama i izborima mogu utjecati na to koliko novca će ostati njima, a koliko će pritići u državni proračun. Posebno su izražene određene vrste špekulacija prilikom kojih sami poduzetnici, ukoliko se približe granici prema kojoj bi morali platiti višu poreznu stopu, obustavljaju svoju djelatnost kako bi sljedeće godine porez platili po nižoj poreznoj stopi. Ovdje se dovodi u pitanje pravednost poreznog sustava. Naime, iznimno je teško osigurati takav porezni sustav kojim će biti zadovoljni svi porezni obveznici i država, odnosno, u što manjoj mjeri opteretiti porezne obveznike, ali isto tako i u što većoj mjeri zadovoljiti javne potrebe te promicati razvoj poduzetništva.

Kao razlozi za uvođenje poreza na dobit navode se sljedeći:

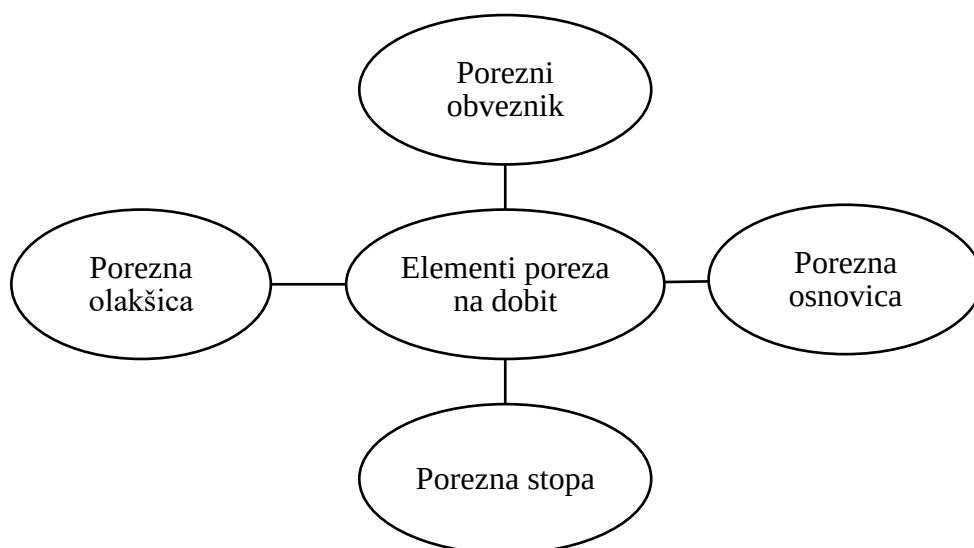
- a) Porez na dobit kao dopunski porez utemeljen je na činjenici da se njime nadopunjuje porez na dohodak, a glavna funkcija mu je onemogućavanje izbjegavanja oporezivanja neraspoređene i raspoređene dobiti. Navedena teza odnosi se na dioničare koji se nalaze iza pravnih osoba.
- b) Porez na dobit kao samostalni porez utemeljen na načelu plaćanja poreza prema ekonomskoj/poreznoj snazi ne odnosi se na društva kapitala iz razloga što ona imaju ograničen broj dioničara, a temelji se na pretpostavci da dioničari nemaju značajan utjecaj na upravu kojom rukovodi menadžment. Štoviše, o samostalnom razlogu za oporezivanje u ovom slučaju ne može se jasno govoriti niti kada je riječ o društvu osoba.
- c) Porez na dobit kao davanje utemeljen na načelu ekvivalencije navodi da se porez na dobit promatra zapravo kao pogodnost i prednost koje društvima nudi država. Međutim, prednosti poput jamstva ograničene odgovornosti i lakši pristup tržištima kapitala ne koriste svi organizacijski oblici. (Jelčić, 2011:152-156)

Za vrijeme kada su se porezi tek počeli uvoditi i kada su nastajali porezni sustavi, oni su se tada prilagođavali državama. U današnje vrijeme sustavi ne funkcioniraju prema takvom principu. Naime, današnje kapitalističke države formirane su na način da se obveznici prilagođavaju

porezima, odnosno, htjeli to oni ili ne, njihova dobit dodatno će se umanjiti oporezivanjem određenom poreznom stopom. Kao glavna namjena poreza ističe se prikupljanje javnih rashoda u svrhu podmirenja javnih potreba, od kojih bi korist trebali imati svi stanovnici određene države. Međutim, od oporezivanja korist svakako u višoj mjeri nego što je to slučaj kod stanovništva, ubire država jer oni predstavljaju glavni instrument prikupljanja javnih prihoda pa time porezi posjeduju fiskalne, ekonomske i socijalne učinke. Ekonomsko i socijalno djelovanje poreza ogleda se u činjenici da se oporezivanjem umanjuje kupovna snaga poreznih obveznika, što u konačnici dovodi do poremećaja u ravnoteži između ponude i potražnje.

3.2. Karakteristike poreza na dobit

Porez na dobit najznačajniji je porezni oblik 20. stoljeća. Pripada kategoriji izravnih (direktnih ili neposrednih) poreza. Izravni porezi jesu oni porezi kojima se dobit oporezuje direktno, prema poreznoj snazi poreznog obveznika. Na navedenu činjenicu nadovezuje se termin poreznog opterećenja, kojim se uvrđuje da svaka osoba koja plaća određeni iznos poreza, ne smije dovesti u opasnost svoje egzistencijalne potrebe. Odnosno, polazi se od načela da se porez plaća isključivo prema ekonomskoj snazi obveznika poreza na dobit. Međutim, porezno opterećenje, kao i porezna sposobnost predmet su brojnih polemika jer iznimno je teško utvrditi i pravilno izmjeriti ekonomsku snagu.



Slika 1. Elementi poreza na dobit

Izvor: izrada autora prema Jelčić (2001.)

Na slici 1. su vidljiva četiri temeljna elementa koja imaju značajnu ulogu prilikom utvrđivanja poreznog opterećenja, a to su:

1. „porezni obveznik,
2. porezna osnovica,
3. porezna stopa,
4. porezna olakšica“ (Jelčić, 2001).

1. Porezni obveznik

Poreznim obveznikom smatra se porezni subjekt koji je prema odredbama Zakona dužan plaćati određeni iznos poreza na dobit. Pravne i fizičke osobe obveznici su poreza na dobit. Kada je riječ o pravnim osobama, tada se odnosi na dionička društva, društva sa ograničenom odgovornošću, jednostavno društvo sa ograničenom odgovornošću, javno trgovačko društvo, komanditno društvo i ostale pravne osobe koje su upisane u sudski registar kojega vodi nadležno državno tijelo. Važno je naglasiti da su pravne osobe također i tijela državne i regionalne te lokalne samouprave, Hrvatska narodna banka, političke stranke, sindikati, sportski klubovi, zaklade i slično, ali njihov predmet poslovanja nije obavljanje gospodarske djelatnosti, pa samim time, nisu ni obveznici plaćanja poreza na dobit ukoliko se neprofitni karakter takvih pravnih osoba ne promijeni. S druge strane, fizičke osobe koje svoj dohodak ostvaruju od obrta i sa obrtom sličnih djelatnosti, plaćaju porez prema propisanom Zakonu o porezu na dohodak. Pri tome se misli na zdravstvene djelatnike, veterinare, odvjetnike, revizore, novinare i ostale slične djelatnosti čijim obavljanjem fizičke osobe mogu postati obveznici plaćanja poreza na dobit prema vlastitoj izjavi ili prema sili zakona. Također, porezni obveznik poreza na dobit je i tuzemna poslovna jedinica inozemnog poduzetnika, odnosno, drugim riječima, nerezident.

2. Porezna osnovica

Poreznu osnovicu poreza na dobit moguće je utvrditi na tri načina: (a) prema računovodstvenom načelu, (b) prema novčanom načelu te (c) prema paušalnom iznosu. Računovodstveno načelo pri utvrđivanju osnovice polazi od pretpostavke da poreznu osnovicu čini dobit utvrđena kao razlika između prihoda i rashoda, prije obračuna poreza na dobit, sukladno Zakonu o računovodstvu, Hrvatskim standardima financijskog izvještavanja te Međunarodnim standardima financijskom izvještavanja. Iduće, novčano načelo, kao poreznu

osnovicu uzima računovodstvenu dobit, ali umanjenu ili uvećanu za nerealizirane ili realizirane stavke. Ovakav način utvrđivanja osnovice moguć je od 1. siječnja 2017. godine, izmjenama Zakona o porezu na dobit. Dakle, uzimaju se u obzir samo na onaj dio dobiti koji je prema novčanom načelu realiziran, ali uz nekoliko uvjeta, od kojih se ističe da prihodi u prošlogodišnjem razdoblju ne smiju prelaziti 3 milijuna kuna. Posljednje – paušalno utvrđivanja osnovice poreza na dobit, također je moguće od 2017. godine, a pogodno je za neprofitne organizacije, koje su prethodno definirane u kontekstu poreznih obveznika. Dakle, tek kada neprofitne organizacije obavljaju određenu gospodarsku djelatnost čije bi neoporezivanje dovelo do dvostrukih standarda i povlastica, oni postaju obveznici poreza na dobit. (Bakran i dr., 2018:11-30)

3. Porezna stopa

Porezna stopa predstavlja iznos, izražen u postotku, koji definira koliki iznos poreza porezni obveznik mora platiti nakon što se porezna osnovica smanji. Prilikom oporezivanja postoje različite vrste poreznih stopa, a porezna politika određene zemlje određuje koja stopa će se primjenjivati, s obzirom da svaka od njih daje različite učinke. Prema tome, postoje (a) proporcionalne, (b) progresivne, (c) regresivne i (d) degresivne porezne stope. Proporcionalna porezna stopa zapravo je neutralna porezna stopa, prema kojoj se za oporezivanje poreznih osnovica bilo kojeg iznosa, koristi jednak postotak porezne stope. Prilikom oporezivanja progresivnom poreznom stopom, sa rastom porezne osnovice, raste i porezna stopa. Regresivne porezne stope su neprihvatljive prilikom oporezivanja direktnih poreza iz jednostavnog razloga, a to je da se niža porezna stopa primjenjuje na višu poreznu osnovicu. Slično tome, degresivne porezne stope prikazuju pad poreznih osnovica, ali i pad poreznih stopa. Dakle, niže porezne osnovice oporezuju se nižim poreznim stopama. Sukladno navedenim činjenicama, proporcionalna porezna stopa je najracionalnija stopa koja se koristi prilikom oporezivanja dobiti, dok su progresivne, regresivne te degresivne neprihvatljive i sa fiskalnog, ali i sa ekonomskog i socijalnog aspekta. (Jelčić, 2011:51-64)

4. Porezna olakšica

U kontekstu poreza na dobit, porezna olakšica odnosi se na oslobođenja za potpomognuta ulaganja te poticanje ulaganja. Primjerice, ukoliko je društvo registrirano i obavlja svoju

djelatnost na području jedinica lokalne samouprave razvrstanu u određenu skupinu prema stupnju razvijenosti te zapošljava više od 5 radnika na neodređeno vrijeme, a koji imaju boravište ili prebivalište na tom lokalnom području, tada navedeno poduzeće plaća umanjenu propisanu stopu poreza. Iznos porezne olakšice ovisi o djelatnosti kojom se porezni obveznik bavi. Zatim, poticanje ulaganja odnosi se na one poduzetnike koji su stekli status nositelja poticajnih mjera. Ovdje je riječ o izvršenju te očuvanju investicijskih projekata, očuvanju radnih mjesta te tehnološkom napretku u svrhu gospodarskog rasta te rasta životnog standarda.

Porezna terminologija mora biti jasno i usko definirana kako bi se umanjile manipulacije istom te kako bi se osigurao što jednostavniji i pravedniji porezni sustav. Dakle, mora biti jasno definiran objekt poreza, porezni subjekt, porezna stopa te porezna osnovica. U slučaju poreza na dobit objekt, odnosno, predmet oporezivanja je ostvareni kapital poduzeća. Hrvatski sustav oporezivanja dobiti karakterizira postojanje mnogobrojnih olakšica i oslobođenja, čime se nastoji privući što veći broj stranih investicija. No, postojanje olakšica dovodi u pitanje neutralnost poreza, kao jednog od bitnijih poreznih načela.

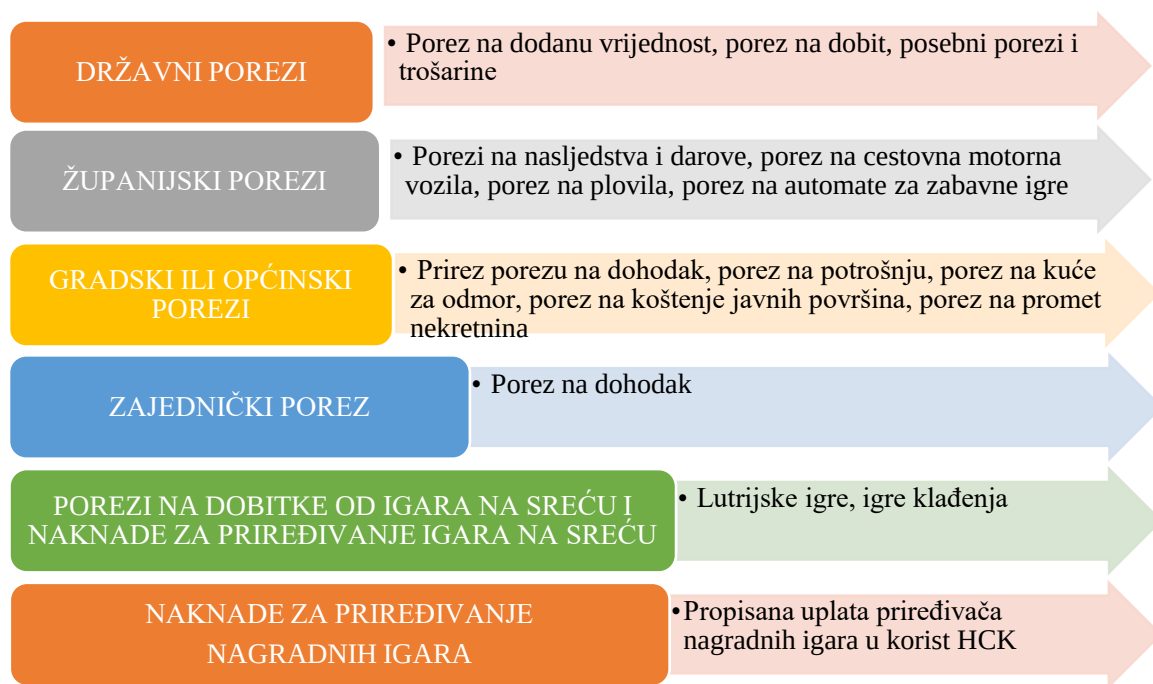
Također, hrvatski sustav pod velikim je pritiskom zbog ujednačavanja sa europskim politikama te istodobnim osiguravanjem porezne konkurentnosti u odnosu na ostatak Europske unije. Iako Republiku Hrvatsku karakteriziraju relativno niske porezne stope i dalje nije privlačna stranim investitorima, a razlog tomu je velika podložnost stalnim promjenama u sustavu oporezivanja. Naime, takvo okruženje investitori ne smatraju stabilnim jer oni, kada odluče uložiti svoj kapital u stranu zemlju, očekuju da u potpunosti poznaju trenutnu poreznu politiku zemlje te da, također, mogu predvidjeti koje promjene bi se u navedenim politikama mogle dogoditi u budućnosti. U konačnici, smanjenje poreznog opterećenja prilikom oporezivanja kapitala dovodi do smanjenja državne potrošnje te, s druge strane, seljenja poreznog opterećenja s kapitala na rad.

4. Analiza poreza na dobit u Republici Hrvatskoj

Nakon osamostaljenja i proglašenja neovisnosti Republike Hrvatske nakon 1990. godine, naponi su usmjereni na izgradnju neutralnog poreznog sustava kojima bi se osigurala efikasnost i gospodarski rast, uz minimalno uplitanje države u ekonomsko ponašanje subjekata. Time se podrazumijeva oporezivanje po što nižim poreznim stopama, uz što manje poreznih olakšica i oslobođenja, što bi u konačnici dovelo do široke porezne osnovice. Povijesna razdoblja pojave poreza u Hrvatskoj mogu se podijeliti u dvije faze. Prva faza odnosi se na 1994. godinu kada se reformirati nastojao porez na dohodak, porez na dobit, trošarine te porez na promet. Navedeni porezni oblici pripadaju kategoriji izravnih poreza, a neizravni porezi poput poreza na dodanu vrijednost radikalne promjene doživio je 1995. godine. U globalu, reforme su usmjerene na smanjenje broja različitih poreznih stopa, uz što se veže i smanjenje poreznih olakšica i proširenje porezne osnovice te optimiziranje porezne konstrukcije i sniženje poreznih stopa.

U visokoj mjeri izražen je otpor pri plaćanju poreza, kada je riječ o obveznicima na području Hrvatske. Naime, uz dosadašnje iskustvo temeljeno na više od 30 godina, sustav oporezivanja je efikasnost i gospodarski rast doveo do ruba. Oporezivanjem je neefikasnost gospodarstva značajno izražena samim time što porezni obveznici značajno gube svoje blagostanje, dok prihodi koje država ubire oporezivanjem rastu.

Hrvatski sustav oporezivanja do sada mnogo je puta reformiran, ali, kao što je već prethodno rečeno, kompleksnost oporezivanja vrlo je izražena i iznimno je teško naći optimalno rješenje kojima će biti zadovoljni i obveznici plaćanja poreza i država. Sadašnji porezni sustav Republike Hrvatske (Slika 2.) čine državni porezi, županijski porezi, gradski ili općinski te zajednički porezi, porezi na dobitke od igara na sreću i naknade za priređivanje igara na sreću te naknade za priređivanje nagradnih igara. Državni porezi odnose se na PDV, porez na dobit i posebne poreze te trošarine. Porezi koji odlaze u županijski proračun su porez na nasljedstva i darove, porez na cestovna motorna vozila te plovila i porez na automate za zabavne igre. Prirez porezu na dohodak, porez na potrošnju, porez na kuće za odmor te korištenje javnih površina i porez na promet neretnina čine gradske/općinske poreze, dok je zajednički porez upravo porez na dohodak. Porezi na dobitke od igara na sreću i naknade za priređivanje igara na sreću i nagradnih igara odnose se na oporezivanje lutrijskih ili igara kladjenja.



Slika 2. Porezni sustav Republike Hrvatske

Izvor: izrada autora prema Ministarstvu financija, Porezna uprava

Nakon prethodno provedene reforme izravnih poreza, 1994. godine uveden je porez na dobit, kada je porez na dohodak postao neznačajan za oporezivanje prihoda poduzeća. Tada se obveznike plaćanja poreza na dobit teretilo po stopi od 25%, a njihovu osnovicu činila je razlika među kapitalom koji je uložan u djelatnost i kapitalom koji je ostvaren od iste te djelatnosti te uvećan, odnosno, umanjem za određene primitke ili izdatke. S obzirom da je tada bila prisutna stopa poreza na dohodak od 35% obveznici oporezivanja dobiti koristili su navedenu razliku te svoju dobit prikazivali kao dohodak. Država je odlučila tome stati na kraj pa je propisala stopu poreza na dobit također na 35%. Ali shvaćajući da su time bitno uvećali opterećenje poreznih obveznika, regulatorna tijela zakonskim propisima počela su uvoditi određene vrste oslobođenja.

Problem prilikom oporezivanja dobiti u Hrvatskoj izražen je pri tome što Hrvatsku karakterizira niska stopa zaposlenosti. Naime, dohodak se oporezuje po prilično visokim stopama pa je tako rad visoko oporezivan, a ostvareni kapital poduzeća, odnosno, dobit, relativno je nisko oporezivana pa je iskrivljenost u oporezivanju kapitala visoko izražena.

Na području Republike Hrvatske, kada je riječ o porezu na dobit, Ministarstvo financija i Porezna uprava glavna su regulatorna tijela koja propisuju Zakone i Pravilnike kojih se moraju pridržavati svi obveznici navedenog poreza.

Zakonski i podzakonski akti koji reguliraju porezno opterećenje poreza na dobit u Republici Hrvatskoj su:

- Opći porezni zakon (NN, br. 115/16, 106/18, 121/19, 32/20, 42/20)
- Pravilnik o provedbi Općeg poreznog zakona (NN, 45/19, 35/20, 43/20, 50/20, 70/20, 74/20, 103/20, 114/20, 144/20, 2/21, 26/21, 43/21)
- Zakon o porezu na dobit (NN, br. 177/04, 90/05, 57/06, 146/08, 80/10, 22/12, 148/13, 143/14, 50/16, 115/16, 106/18, 121/19, 32/20, 138/20)
- Pravilnik o porezu na dobit (NN, br. 95/05, 133/07, 156/08, 146/09, 123/10, 137/11, 61/12, 146/12, 160/13, 12/14, 157/14, 137/15, 1/17, 2/18, 1/19, 1/20, 59/20, 1/21)

4.1. Porezni obveznik

Prema prethodno navedenom Zakonu, poreznim obveznikom poreza na dobit u Republici Hrvatskoj smatraju se:

1. „trgovačko društvo i druga pravna i fizička osoba rezident Republike Hrvatske koja gospodarsku djelatnost obavlja samostalno, trajno i radi ostvarivanja dobiti, dohotka ili prihoda ili drugih gospodarskih procjenjivih koristi,
2. tuzemna poslovna jedinica inozemnog poduzetnika (nerezident),
3. fizička osoba koja utvrđuje dohodak na način propisan za samostalne djelatnosti prema propisima o oporezivanju dohotka ili koja počinje obavljati takvu samostalnu djelatnost ako izjavi da će plaćati porez na dobit umjesto poreza na dohodak,
4. fizička osoba iz stavka 3. ovoga članka obveznik je plaćanja poreza na dobit ako u prethodnom poreznom razdoblju ostvari ukupni primitak veći od 7.500.000,00 kuna,
5. tijela državne uprave, tijela područne (regionalne) samouprave, tijela lokalne samouprave i Hrvatska narodna banka nisu obveznici poreza na dobit, osim ako ovim Zakonom nije drukčije određeno,
6. državne ustanove, ustanove jedinica područne (regionalne) samouprave, ustanove jedinica lokalne samouprave, državni zavodi, vjerske zajednice, političke stranke, sindikati, komore, udruge, umjetničke udruge, dobrovoljna vatrogasna društva,

zajednice tehničke kulture, turističke zajednice, sportski klubovi, sportska društva i savezi, zaklade i fundacije nisu obveznici poreza na dobit,

7. osobe navedene u stavku 5. i stavku 6. ovoga članka, koje u skladu s posebnim propisima obavljaju određenu gospodarsku djelatnost čije bi neoporezivanje dovelo do stjecanja neopravdanih povlastica na tržištu, dužne su u roku od osam dana od dana početka obavljanja te djelatnosti upisati se u registar poreznih obveznika koji vodi Porezna uprava radi utvrđivanja obveza poreza na dobit po osnovi obavljanja određene gospodarske djelatnosti. Ako se ne upišu u navedeni registar, Porezna uprava će na vlastitu inicijativu ili na prijedlog drugih poreznih obveznika ili druge zainteresirane osobe, rješenjem utvrditi da su te osobe obveznici poreza na dobit za tu djelatnost.
8. investicijski fondovi bez pravne osobnosti koji su osnovani i posluju u skladu sa zakonom po kojem su osnovani nisu obveznici poreza na dobit.
9. svaki onaj poduzetnik ili njegov pravni slijednik koji ne potpada pod odredbe stavka od 1. do 8. ovoga članka, a koji nije obveznik poreza na dohodak prema propisima o oporezivanju dohotka i čija se dobit ne oporezuje drugdje“ (Zakon o porezu na dobit, čl 2., NN, br. 143/14, 106/18, 121/19).

4.2. Porezna osnovica

Porezna osnovice definira se kao razlika između prihoda i rashoda prije obračuna poreza na dobit, a uvećava se i umanjuje odredbama Zakona o porezu na dobit. Prema čl. 5 (NN, br. 115/16, 121/19) navedenog Zakona, poreznu osnovicu rezidenta čine dobiti ostvarene i u tuzemstvu i u inozemstvu, a s druge strane, kada je riječ o nerezidentu, tada je njegova porezna osnovica isključivo dobit ostvarena u tuzemstvu. Zatim, poreznu osnovicu čine i dobiti od likvidacije i drugih postupaka kojima porezni obveznik prekida svoje poslovanje, a rashodima se smatraju i premije dobrovoljnog mirovinskog osiguranja koje poslodavac uplaćuje u korist svoga zaposlenika.

Porezna osnovica poreznog razdoblja dodatno se uvećava ili umanjuje za nenovčane transakcije, nerealiziranu dobit ili gubitak te novčane transakcije i nerealizirane dobitke ili gubitke.

„Porezna osnovica poreznog razdoblja dodatno se

a) uvećava za:

1. rashode (gubitke) od vrijednosnih usklađenja dugotrajne materijalne i nematerijalne imovine
2. rashode (gubitke) od vrijednosnih usklađenja financijske imovine
3. rashode vrijednosnog usklađenja potraživanja od kupca za isporučena dobra i obavljene usluge
4. rashode od rezerviranja
5. rashode od nerealiziranih tečajnih razlika
6. rashode od ostalih nenovčanih transakcija
7. smanjenja potraživanja od poslovnih aktivnosti
8. smanjenja kratkotrajnih potraživanja po osnovi kamata priznatih u prihode
9. smanjenja zaliha
10. povećanja kratkoročnih obveza od poslovnih aktivnosti
11. povećanja kratkoročnih obveza po osnovi kamata priznatih u rashode
12. ostale korekcije koje povećavaju dobit i

b) umanjuje za:

1. prihode od vrijednosnih usklađenja financijske imovine
2. prihode od rezerviranja
3. prihode od nerealiziranih tečajnih razlika
4. prihode od ostalih nenovčanih transakcija
5. povećanja potraživanja od poslovnih aktivnosti
6. povećanja kratkotrajnih potraživanja po osnovi kamata priznatih u prihode
7. povećanja zaliha
8. smanjenja kratkoročnih obveza od poslovnih aktivnosti
9. smanjenja kratkoročnih obveza po osnovi kamata priznatih u rashode
10. ostale korekcije koje smanjuju dobit“ (Zakon o porezu na dobit, čl. 5., NN, br. 115/16, 121/19).

Tablica 1. Amortizacijske stope i amortizacijski vijek u Republici Hrvatskoj za 2021. godinu

	Amortizacijski vijek (u godinama)	Amortizacijska Stopa (u %)
Građevinski objekti i brodovi veći od 1000 BRT	20	5
Osnovno stado, osobni automobili	5	20
Nematerijalna imovina, oprema, vozila, mehanizacija	4	25
Računala, programi, mobilni telefoni	2	50
Ostala nespomenuta imovina	10	10

Izvor: izrada autora prema Zakonu o porezu na dobit

Prema Zakonu o porezu na dobit, čl. 12 (NN143/14) amortizacija se obračunava pojedinačno. Kada je riječ o dugotrajnoj materijalnoj i nematerijalnoj imovini tada se podrazumijevaju imovine čiji je trošak nabave viši od 3.500,00 kuna te vijek trajanja dulji od godine dana, a priznaje se kao rashod i amortizira prema linearnoj metodi. Nakon što je dugotrajna imovina u potpunosti amortizirana, ona se i dalje zadržava u evidenciji sve do trenutka prodaje, darovanja ili drugog načina otuđenja.

Nadalje, ukoliko se nakon poreznog razdoblja ostvari negativna porezna osnovica, tada se smatra da porezni obveznik ostvaruje porezni gubitak. U tom slučaju, navedeni porezni gubitak se prenosi te nadoknađuje na način da se u idućih pet godina porezna osnovica umanjuje, a prednost imaju gubici ostvareni u prošlogodišnjim starijim razdobljima. No, nije moguće u nedogled poslovati sa umanjenom poreznom osnovicom. Ona se ukida onda kada se utvrdi da porezni obveznik dva porezna razdoblja uopće ne obavlja djelatnost ili ju bitno promijeni te se tada vraća na prvobitnu uvećanu osnovicu. Ovakve situacije ne odnose se na poreznog obveznika koji mijenja djelatnost u svrhu očuvanja radnih mjesta, ali odnosi se na one koji strukturu vlasništva promijene za više od 50% u odnosu na onu vlasničku strukturu sa početka poreznog razdoblja.

4.3. Porezna stopa

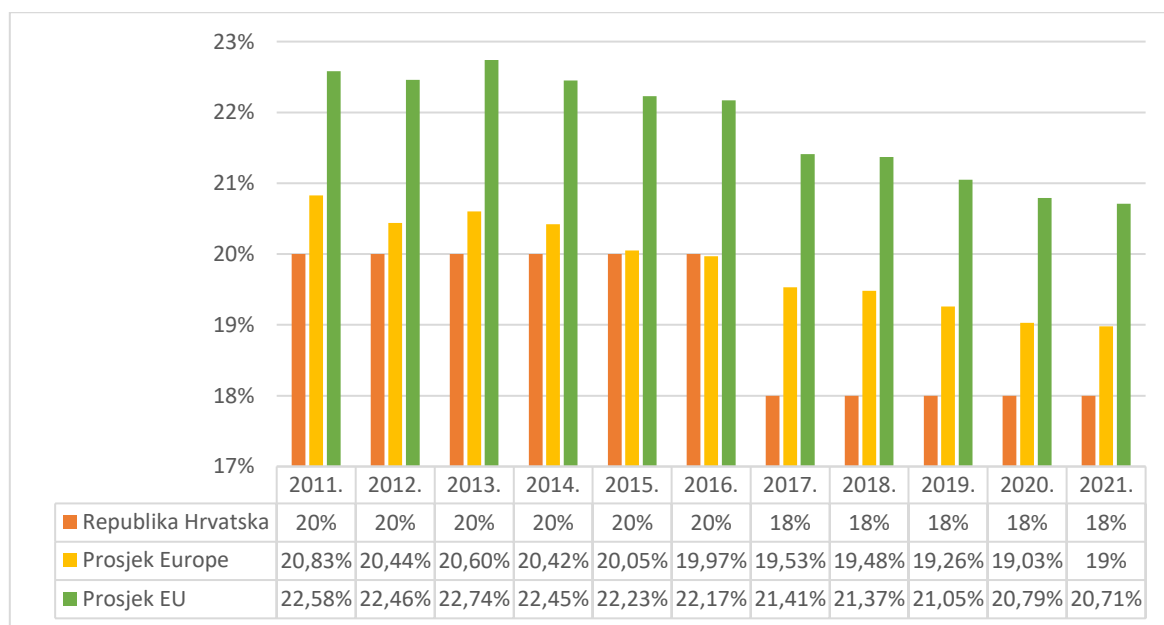
Prema novoj poreznoj reformi iz 2021. godine i Zakonu o porezu na dobit čl. 28 (NN 115/16, 138/20), na poreznu osnovicu stopa poreza na dobit iznosi:

- a) „10% ukoliko su u poreznom razdoblju ostvareni prihodi do 7.500.000,00 kuna i
- b) 18% ukoliko su u poreznom razdoblju ostvareni prihodi jednaki ili veći od 7.500.000,00 kuna“ (Ministarstvo financija, Porezna uprava).

Također, prema istom navedenom Zakonu, porez na dobit po odbitku oporezuje se po stopi od:

- a) „15% osim za dividende i udjele u dobiti, na koje se porez po odbitku plaća po stopi od 10%,
- b) 20 % na sve usluge te na sve vrste naknada oporezivih prema ovom članku, kada se plaćaju osobama koje imaju sjedište ili mjesto stvarne uprave odnosno nadzora poslovanja u državama koje se nalaze na EU popisu nekooperativnih jurisdikcija u porezne svrhe, a s kojima Republika Hrvatska ne primjenjuje ugovor o izbjegavanju dvostrukog oporezivanja,
- c) 10% za nastupe inozemnih izvođača“ (Ministarstvo financija, Porezna uprava).

Poreznu stopu, kao i poreznu osnovicu, utvrđuje središnje tijelo Republike Hrvatske te ne postoje nikakve regionalne razlike prilikom oporezivanja dobiti.



Grafikon 1. Kretanje porezne stope poreza na dobit u Republici Hrvatskoj za razdoblje 2011.-2021. godine (u %)

Izvor: izrada autora prema KPMG

Prema Grafikonu 1. vidljivo je da propisana porezna stopa poreza na dobit u Republici Hrvatskoj od 2017. godine doživljava pad za 2 postotna boda, dakle, sa 20% snižena je na 18%. Nadalje, porezne stope izračunate kao aritmetička sredina, odnosno, prosjek poreznih stopa cjelokupnog Europskog kontinenta niže su od onih koje se odnose na prosjek isključivo Europske Unije. Razlog tomu je taj što, iako Europu kao kontinent čine 47 zemalja, a Europska unija broji 27 država članica ipak Unija sadržava gospodarski i ekonomski razvijenije države, čije porezne stope su značajno više u odnosu na one slabije razvijene zemlje, čiji prihodi od poreza na dobit pa tako ni porezne stope nisu od velikog značaja. Primjerice, zemlje poput Albanije, Andore, Bosne i Hercegovine, Kosova, Makedonije posjeduju propisanu stopu porezna na dobit od oko 10% i navedene države nisu članice EU, dok države koje su pristupile Uniji i koje slove za jedne od najjačih gospodarstava imaju stopu od 25% pa čak i do 30% te iz toga razloga prosjek EU viši je za otprilike 2 postotna boda u cjelokupnom promatranom razdoblju, od 2011. do 2021. godine.

Tablica 2. Međunarodni aspekti poreza na dobit u Republici Hrvatskoj za razdoblje 2011.-2021. godine (u %)

	Porezna stopa na primljene kamate	Odlazni porez po odbitku na dividende	Odlazne isplate kamata po odbitku	Odlazne isplate autorskih prava, porez po odbitku
2011.	20 %	12 %	15 %	-
2012.	20 %	12 %	15 %	-
2013.	20 %	12 %	15 %	-
2014.	20 %	12 %	15 %	-
2015.	20 %	12 %	15 %	-
2016.	20 %	12 %	15 %	15 %
2017.	18 %	12 %	15 %	15 %
2018.	18 %	12 %	15 %	15 %
2019.	18 %	12 %	15 %	15 %
2020.	18 %	12 %	15 %	15 %
2021.	18 %	10 %	15 %	15 %

Izvor: izrada autora prema KPMG

Međunarodni aspekti poreza na dobit odnose se na oporezive prihode koji uključuju kamate, autorske naknade, dividende, kapitalne dobitke, prihode od pokretne i prihode od nepokretne imovine te prihode od poljoprivrede. Iz tablice je vidljivo kako su porezne stope za primljene kamate umanjene za 2 postotna boda od 2017. godine pa do danas, dok je stopa poreza po odbitku na dividende smanjenja novom poreznom reformom od 1. siječnja 2021. godine. Odlazne isplate kamata po odbitku kroz cjelokupno promatrano razdoblje oporezuju se po stopi od 15%, dok se odlazne isplate autorskih prava do 2016. godine nisu oporezivale.

4.4. Porezne olakšice i oslobođenja

Poreznim olakšicama i oslobođenjima cilj je poticanje razvoja ekonomije te veća moć privatnog sektora u sudjelovanju u socijalnim i ekonomskim programima. No, s druge strane, porezne olakšice mogu dovesti do neuravnoteženog položaja obveznika poreza na dobit s obzirom da navedeni imaju pravo više olakšica i oslobođenja koristiti u isto vrijeme.

S obzirom da se područje grada Vukovara smatra izratito pogođenim teritorijem za vrijeme rata, pa samim time, vlada niži stupanj ekonomskog, gospodarskog i socijalnog razvoja, obveznici poreza na dobit koji obavljaju svoje djelatnosti na navedenom području imaju pravo i obvezu plaćati samo 50% propisane porezne stope, ali uz postavljene uvjete. Navedeni uvjeti odnose se na to da porezni obveznik mora zapošljavati više od 5 zaposlenika te više od 50% tih zaposlenika ima prebivalište i boravište na području grada Vukovara.

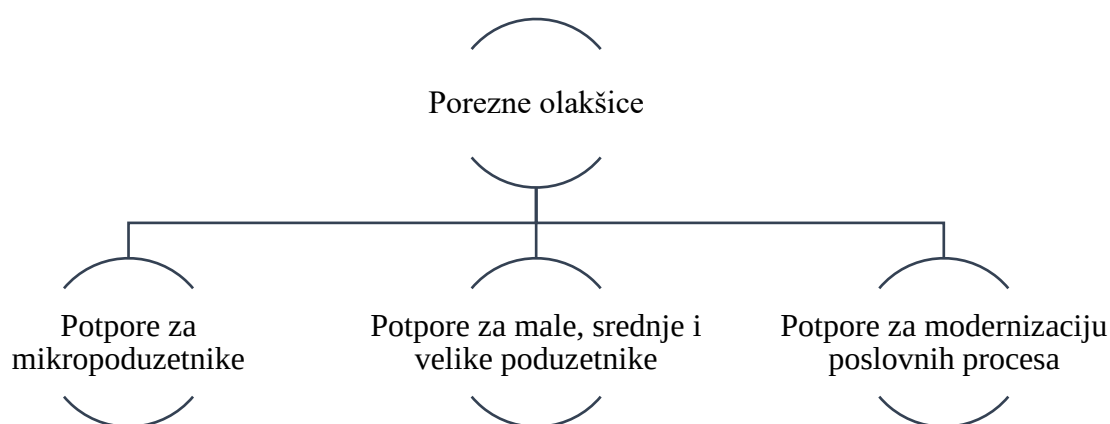
Također, prema Ministarstvu poduzetništva i obrta, postoje i potpore za poslovanje u zonama Republike Hrvatske koje su specifično označene te se u njima poslovanje odvija prema posebnim uvjetima. Takve zone odnose se na područja morske ili zračne luke i uz međunarodne prometnice. U tom slučaju porezni obveznik ostvaruje pravo na oslobođenje plaćanja poreza na dobit do godine u kojoj će iskoristiti gornju granicu dopuštene potpore za ulaganje, ukoliko uloži više od 1 milijun kuna u prostorne, infrastrukturne, sigurnosne, energentske ili komunalne objekte koje su od velikog značaja korisnicima navedene zone.

Državne potpore za umanjenje porezne osnovice i porezne stope poreza na dobit odnose se na:

1. porezne obveznike čiji projekti posjeduju određene karakteristike znanstvenog i razvojnog istraživanja, a razlikuju se tri vrste takvih projekata. Prva vrsta odnosi se na temeljna istraživanja i takvi projekti imaju pravo smanjenja porezne osnovice do 150%

opravdanih troškova projekta. Zatim, druga vrsta su primjenjena istraživanja koja mogu ostvariti umanjeње do 125% te posljednja, treća vrsta jesu istraživačko-razvojni projekti čije umanjeње porezne osnovice može iznositi 100% opravdanih troškova projekta.

2. Porezne obveznike koji pripadaju kategorijama mikro, malih, srednjih ili velikih poduzetnika čija porezna osnovica se može umanjiti do 60% ukoliko je riječ o općem obrazovanju radnika te do 25% opravdanih troškova ukoliko se radi o posebnoj izobrazbi radnika. (Ministarstvo financija, Porezna uprava)



Slika 3. Porezne olakšice poreza na dobit u Republici Hrvatskoj

Izvor: izrada autora prema Zakonu o poticanju ulaganja

Porezne potpore za mikropoduzetnike odnose se na umanjeње za 50% od propisane stope poreza na dobit za njihova ulaganja u kunskoj protuvrijednosti od minimalno 50 tisuća eura te uz uvjet zapošljavanja najmanje tri nova zaposlenika u razdoblju od tri godine od početka ulaganja. Zatim, porezne potpore za male, srednje i velike poduzetnike očituju se također u umanjeњу za 50% od propisane porezne stope, ali uvjeti se razlikuju u odnosu na mikropoduzetnike. Dakle, ulaganja mora iznositi u kunskoj protuvrijednosti između 150 tisuća eura i 1 milijun eura te ukoliko jedan od navedenih poduzetnika otvori najmanje pet novih radnih mjesta u desetogodišnjem razdoblju od početka ulaganja. Također, uz isti desetogodišnji vremenski period mali, srednji i veliki poduzetnici mogu ostvariti umanjeње porezne stope za 75% ukoliko ostvare ulaganja u kunskoj protuvrijednosti u rasponu od 1 milijun do 3 milijuna

eura i otvore deset novih radnih mjesta ili umanjenje od 100% porezne osnovice ukoliko zaposle najmanje petnaest novih radnika i ulože u kunskoj protuvrijednosti najmanje 3 milijuna eura. Posljednje porezne olakšice odnose se na potpore za modernizaciju poslovnih procesa, a riječ je isključivo o projektima u proizvodno-prerađivačkoj industriji. Porezna stopa može se umanjivati od 50% do 100% propisane stope poreza na dobit, ovisno o tome koliko iznose ulaganja u navedene projekte, a raspon ulaganja odnosi se na iznose u kunskoj protuvrijednosti od 500 tisuća eura pa sve do 3 milijuna eura. (Zakon o poticanju ulaganja (NN 102/15, 25/18, 114/18, 32/20, 20/21

4.5. Harmonizacija sustava poreza na dobit

Europska unija je ekonomska i politička unija koja ima za cilj povećati financijsku stabilnost svojih zemalja članica, osigurati mobilnost te transparentnost u visokoj mjeri te ostvariti jedinstvenost. Dakle, EU nastoji i međusobno uskladiti porezne politike među zemljama članicama, s ciljem umanjenja odstupanja i nastanka poremećaja na zajedničkom tržištu. No, takav proces napreduje vrlo sporo jer svaka država nastoji zadržati svoj suverenitet i specifičnost.

„Porezna harmonizacija (ili porezno usklađenje) označava koordinaciju poreznih sustava država članica Europske unije radi izbjegavanja nacionalnih poreznih mjera koje mogu negativno utjecati na funkcioniranje zajedničkog tržišta, tj. na slobodno kretanje roba, usluga i kapitala te koje mogu narušiti konkurenciju“ (Kesner-Škreb, 2007:305).

Kada je riječ o poreznoj harmonizaciji, taj proces najviše je napredovao u smislu neizravnih poreza, točnije, poreza na promet i trošarina, dok kod izravnih poreza, kao što je porez na dobit, nije došlo do značajnog uklanjanja fiskalnih prepreka.

„Kao najvažnija načela harmonizacije neposrednih poreza unutar EU mogu se navesti načela nacionalne nadležnosti, jednoglasnosti i supsidijarnosti. Načelo nacionalne nadležnosti znači da je nadležnost pojedinih politika u rukama zemlje članice ako Unija nema nadležnost po tom pitanju na temelju ugovora. Načelo jednoglasnosti nalaže da pitanja vezana za porezni sustav EU mogu biti prihvaćena samo jednoglasno, odnosno, ako ih prihvate sve zemlje članice, dok je kod načela supsidijarnosti najvažniji kriterij za dodjelu funkcija određenoj razini vlasti kriterij učinkovitosti. Dakle, odgovornost za određenu javnu uslugu treba dodijeliti onoj razini vlasti koja je kompatibilna s područjem korisnosti te javne usluge“ (Kuvač, 2015:232).

Da bi se Europska unija, kao izuzetno jako tržište u svijetu, mogla nesmetano razvijati, potrebno je postizati dodatne napore prilikom harmonizacije sustava poreza na dobit. No, u ovom segmentu doneseno je vrlo malo Direktiva koje su prilično nedorečene pa poduzeća mogu iskoristiti njihove nedostatke i time si olakšati teret poreza na dobit. Pri tome riječ je o snižavanju porezne stope na način da poduzeća prenose svoj kapital, odnosno, ostvarenu dobit, iz zemalja sa visokom poreznom stopom u zemlje u kojima je propisana niska porezna stopa.

S obzirom da je Euroska unija shvatila ovaj problem, u lipnju 2015. godine predstavila je Akcijski plan koji predstavlja niz inicijativa s ciljem pravednijeg i učinkovitijeg oporezivanja dobiti. No, navedenim planom prvobitni cilj nije uskladiti porezne stope, nego kratkoročno, srednjoročno i dugoročno koordinirati porezne sustave zemalja članica Unije te se usredotočiti na zlouporabe. Pet je područja djelovanja koja su propisana Akcijskim planom, a navedena su u nastavku.

Prvo područje djelovanja odnosi se na rješavanje problema premještanja dobiti, s obzirom da se pojavljuje u najvećem broju slučajeva. Dakle, cilj je uspostaviti zajedničku konsolidiranu osnovicu poreza na dobit (CCCTB). Takvom primjenom uvelike bi se smanjili administrativni troškovi i pojednostavili troškovi usklađivanja za prekogranična poduzeća jer tada bi, umjesto 28 različitih sustava, poduzeća morala slijediti samo manji, određeni dio pravila.

Osiguravanje efektivnog oporezivanja na mjestu ostvarenja dobiti drugo je područje djelovanja Akcijskog plana, upravo iz razloga što određena poduzeća premještaju već spomenuti ostvareni kapital u zemlje s nižim poreznim stopama ili čak u treće zemlje koje nemaju nikakve veze s mjestom na kojem je stvorena dobit. S tim ciljem nastoji se približiti oporezivanje mjestu ostvarenja dobiti čime bi se zaštitila prava članica na porezne prihode koji su ostvareni na njihovom teritoriju. Zatim, smanjiti manipulaciju poreznim sustavom uspostavom učinkovitijeg sustava transfernih cijena u Europskoj uniji. Prema tome, cijena transakcije mora biti jednaka tržišnoj cijeni te se dobit mora ravnomjerno rasporediti, ali u modernom, kapitalističkom svijetu, ovakav koncept je sve samo ne učinkovit.

Kao treće područje djelovanja navode se dodatne mjere za poboljšanje poreznog okruženja za poduzeća. Time se misli na poboljšanje sustava u području dvostrukog oporezivanja. Dvostruko oporezivanje ima značajno negativan utjecaj na prekogranična poslovanja i ulaganja te može dovesti do iznimnih gospodarskih i ekonomskih poremećaja samim time što poduzećima koja posluju u više od jedne države stvaraju nepotrebne administrativne troškove i opterećenja. Ovaj problem vrlo jednostavno bi se riješio kada bi bila usvojena prethodno spomenuta zajednička

konsolidirana osnovica poreza na dobit. Ali, za sada, države imaju mogućnost potpisivati isključivo bilateralne porezne ugovore kojima se može samo ublažiti problem nastao dvostrukim oporezivanjem, ali ne i potpuno ukloniti.

Porezna transparentnost ključan je element u ostvarivanju učinkovitijeg i pravednijeg sustava oporezivanja i pripada četvrtom području djelovanja Plana. Dakle, povećanjem porezne transparentnosti iznimno bi se umanjile zlouporabe poreznog sustava, a odnosi se na izvješćivanje po zemljama.

Posljednje, peto područje djelovanja odnosi se na koordinaciju i suradnju među državama članicama Unije kao ključnog elemente u borbi protiv agresivnog poreznog opterećenja. Kao najvažniji koordinacijski instrument ističe se bolja koordinacija država članica u području porezne revizije kojom se potiče razmjena najboljih praksi među poreznim tijelima, ali navedeni instrumenti još uvijek ne primjenjuju se u cijelosti. (Šinković, Pribisalić, 2017:852-856)

Uzimajući u obzir prethodno navedene činjenice, među državama članicama Europske unije i dalje vlada visok stupanj porezne konkurencije, koja dovodi do gubitka općeg blagostanja preko podcijenjenosti javnih dobara i neetične razine oporezivanja. Dakle, smanjuju se porezni prihodi onih zemlja iz koje se kapital iznosi te se povećavaju porezni prihodi one zemlje u koju se kapital unosi.

4.6. Učinkovitost poreznih reformi u Republici Hrvatskoj

Porezni sustav Republike Hrvatske izrazito je podložan promjenama kojima se u prvom redu nastoji postići što veća jednostavnost ubiranja poreza, kako bi se u što većoj mjeri smanjilo porezno opterećenje. Prilikom poreznih reformi važno je voditi računa o tome da se one pokažu učinkovitima za poduzetnike, interesne skupine, političke strane te sve ostale zainteresirane skupine.

S druge strane, reforme poreznih sustava uzrokuju probleme poreznim službenicima čime se dovodi u pitanje stabilnost i sigurnost te ujednačenost prilikom oporezivanja. Kao najveći problem hrvatskog poreza na dobit ističe se visoko porezno opterećenje u odnosu na ekonomsku snagu poreznih obveznika, uzimajući u obzir zemlje iz regije te zemlje Europske Unije.

S ciljem smanjenja poreznog opterećenja te ukidanja raznoraznih poreznih olakšica i oslobođenja u Republici Hrvatskoj, uzimajući u obzir da se analiza diplomskog rada odnosi na desetogodišnje razdoblje od 2011. do 2021. godine, u nastavku će biti navedene reforme sustava oporezivanja dobiti u istom navedenom razdoblju. Naime, 2011. godine nisu provedene nikakve izmjene i dopune Zakona o porezu na dobit pa se značajnija razdoblja poreznih reformi odnose na sljedeće godine:

- od 2012. do 2014. godine,
- od 2014. do 2015. godine,
- od 2015. do 2017. godine,
- od 2017. do 2020. godine,
- od 2020. do 2021. godine,
- od 2021. godine.

Zakonom o izmjenama i dopunama Zakona o porezu na dobit (NN 22/12) u 2012. godini, za reinvestiranu dobit (koja nije ostvarena iz bankarskog ili nefinancijskog bankarskog sektora) uvodi se mogućnost umanjenja porezne osnovice. Također, kao značajnija izmjena navodi se i uvođenje plaćanja poreza po odbitku za udjele u dobiti te dividende po stopi od 12%. Navedene izmjene i dopune Zakona bile su na snazi i 2013. godine.

Iduća porezna reforma koja je stupila na snagu Zakonom o izmjenama i dopunama Zakona o porezu na dobit (NN 148/13) 1. siječnja 2014. godine i na snazi bila do 31. prosinca 2014. godine odnosi se na smanjenje poreznog opterećenja za porezne obveznike na potpomognutim područjima i područjima grada Vukovara. Uvedenim poreznim olakšicama i oslobođenjima u potpunosti se ukida porezna stopa onim poreznim obveznicima koji su, prema stupnju razvijenosti, razvrstani u prvu skupinu, a poreznim obveznicima koji su prema istom kriteriju razvrstani u drugu skupinu uvodi se oslobođenje plaćanja od 50% propisane porezne stope.

Poreznom reformom iz 2015. godine izmijenjeni su kriteriji za prelazak obrtnika u sustav plaćanja poreza na dobit, umjesto plaćanja poreza na dohodak. Navedena reforma na snazi je bila do 1. siječnja 2017. godine.

„Porezni obveznik je i fizička osoba koja ostvaruje dohodak od obrta i s obrtom izjednačenih djelatnosti prema propisima o porezu na dohodak:

1. ako je u prethodnom poreznom razdoblju ostvario ukupni primitak veći od 3.000.000,00 kuna, ili
2. ako ispunjava dva od sljedeća tri uvjeta:
 - u prethodnom poreznom razdoblju ostvario je dohodak veći od 400.000,00 kuna,
 - ima dugotrajnu imovinu u vrijednosti većoj od 2.000.000,00 kuna,
 - u prethodnom poreznom razdoblju prosječno zapošljava više od 15 radnika“ (Zakon o izmjenama i dopunama Zakona o porezu na dobit, NN 143/2014).

U razdoblju od 2017. do 2020. godine porezna reforma provodila se kroz četiri kruga, a promjene vezane uz porez na dobit dio su prvog kruga porezne reforme koji je na snagu stupio 1. siječnja 2017. godine. Sa navedenim datumom porezna stopa za porezne obveznike koji ostvaruju prihode veće od 3.000.000,00 kuna umanjena je sa 20% na 18%, a značajna novost odnosi se na uvođenje stope poreza na dobit od 12% za obveznike koji ostvaruju do 3.000.000,00 kuna te je omogućen otpis tzv. zatečenih loših kredita. Porezne olakšice i oslobođenja prethodno uvedene reformama iz 2014. godine, a koje se odnose na reinvestiranu dobit i područja koja su razvrstana u drugu skupinu prema razvijenosti, ukidaju se. Nadalje, 2018. i 2019. godine nije došlo do značajnijih izmjena, osim izmjena vezanih uz definicije stalnih poslovnih jedinica, pravila o otpisu potraživanja te pravila o porezu po odbitku.

Od 1. siječnja 2020. godine odobren je četvrti krug porezne reforme. Prema novoj poreznoj reformi, sa prijašnjih 3.000.000,00 kuna podiže se prag na 7.500.000,00 kuna za oporezivanje dobiti po stopi od 12%, ali i za fizičke osobe koje obavljaju samostalnu djelatnost i prelaskom navedene granice postaju obveznici poreza na dobit. Također, podiže se prag za plaćanje poreza na dobit prema novčanom načelu te prag za mogućnost plaćanja poreza na dobit u paušalnom iznosu za neprofitne organizacije koje ostvaruju prihode od obavljanja gospodarske djelatnosti sa 3.000.000,00 kn na 7.500.000,00 kn ostvarenih prihoda.

Početkom tekuće godine, dakle, od 1. siječnja 2021. godine, uvedene su promjene koje se odnose na:

- „plaćanje poreza na dobit za porezne obveznike koji ostvaruju prihode do 7.500.000,00 kuna smanjuje se porezna stopa sa 12% na 10%,
- smanjuje se stopa poreza po odbitku pri isplati dividendi i udjela u dobiti s 12% na 10% prilikom isplate dobiti inozemnim dioničarima i članovima društva koji nisu fizičke osobe,

- smanjuje se stopa poreza po odbitku za nastupe inozemnih izvođača s 15% na 10%“ (Ministarstvo financija, Porezna uprava).

Uzimajući u obzir prethodno navedene reforme te porezna razdoblja, najkompletnijom reformom smatra se ona koja je na snagu stupila od 1. siječnja 2017. godine. Od tada pa do danas, uvedene su značajne izmjene i dopune postojećih Zakona o porezu na dobit. Ministarstvo financija prilikom donošenja reformi u obzir uzima sljedeće čimbenike: (1) veličina teritorija, (2) broj stanovnika, (3) gospodarska razvijenost zemlje, (4) struktura gospodarstva, (5) dohodak po stanovniku, (6) stopa nezaposlenosti, (7) politički ustroj države te (8) opremljenost porezne uprave. (Vlaić, 2017:142)

Vidljivo je i jasno da je svaki od navedenih čimbenika doživio drastičan negativan „skok“ u promatranim godinama pa je, samim time, i porezni teret morao biti drastično umanjen. No, uzimajući u obzir česte izmjene i dopune Zakona te potrebe za daljnjim podzakonskim aktima, pravilnicima, mišljenjima i uputama dokazuje da su reforme hrvatskog poreznog sustava još uvijek nejasne i široko definirane pa je sustav iznimno nekvalitetan te podložan brojnim manipulacijama i pružanju otpora poreznih obveznika.

5. Usporedba porezne konkurentnosti sustava poreza na dobit u Republici Hrvatskoj i zemljama regije u razdoblju od 2011. do 2021. godine

Počeci porezne konkurencije očituju se u privlačenju inozemnih izravnih ulaganja tranzicijskih zemalja i zemalja u razvoju, koje su nastojale svoje porezne politike učiniti što povoljnijima za privlačenje visokog broja takvih investicija. Navedene zemlje okarakterizirane kao zemlje u razvoju nisu imali preduvjete poput makroekonomske i političke stabilnosti, razvijene infrastrukture i slično pa su ublažavanjem elemenata poreza na dobit imale za cilj putem inozemnih izravnih ulaganja ostvariti pristup menadžerskim iskustvima, daljni razvoj investicija u budućnosti, dostupnost tehnologijama i jednostavniji pristup razvijenijim tržištima. Od tada, svaka zemlja neovisno o tome pripada li kategoriji razvijenih, slabe razvijenih ili zemalja u razvoju, nastoji modificirati svoje porezne politike i učiniti ih što konkurentnijima i povoljnijima u odnosu na ostale zemlje u svojoj regiji.

Naime, porezna konkurencija dvosjekli je mač. Može se promatrati i kao pozitivna i kao negativna. Pozitivna porezna konkurencija nastala je kao završni proizvod mobilnosti kapitala i razvijenosti poreznih sustava te ima za cilj porezne sustave učiniti kompletnijima i atraktivnijima i građanima i poduzećima. Dakle, slobodno kretanje radnika, kapitala, roba i usluga kao preduvjeta ukidanja carina i carinskih propisa i ograničenja, ukidanja zapreka te diskriminacije u svakom smislu te riječi glavni su argumenti koji idu u prilog pozitivnoj poreznoj konkurenciji. S druge strane, negativna porezna konkurencija posebno je izražena u današnjem globaliziranom svijetu. Ulaskom novih članica u Uniju problem nepostojanja zajedničke porezne politike dodatno je naglašen. U svrhu suzbijanja negativne porezne konkurencije razvijeni su modeli borbe protiv iste, ali niti jedan od modela nije doživio procvat jer još uvijek porezna konkurencija nije nešto što je dokazano i argumentirano kao štetno. (Tadin, 2009:505-523)

Porezni sustav najznačajniji je izvor prihoda svake države, a prilikom ovog istraživanja naglasak je na poreznoj konkurenciji između zemalja članica Europske unije. Dakle, prihodi od poreza čine 1/3 pa čak i 2/3 državnog proračuna. Unija provodi isključivo kontrolu porezne konkurencije direktnih poreza, u ovom slučaju - poreza na dobit, dok odluke o navedenim porezima svaka država članica ima ovlasti donositi samostalno. Porezna konkurencija može se

promatrati sa pozitivnog i negativnog aspekta, a glavni cilj je suzbiti onaj negativan učinak koji onemogućuje slobodno kretanje roba i usluga.

Aspekti porezne konkurentnosti poreza na dobit prilikom kojih su najuočljivije razlike između poreznih sustava zemalja EU očituju se u poreznim politikama, poreznim stopama, poreznim osnovicama, poreznim oslobođenjima i olakšicama te visini udjela poreza u bruto domaćem proizvodu te ukupnim poreznim prihodima.

U nastavku provedena je usporedba porezne konkurentnosti sustava poreza na dobit u Republici Hrvatskoj, Mađarskoj, Sloveniji, Njemačkoj te Austriji u razdoblju od 2011. do 2021. godine prema sljedeća četiri kriterija:

1. kriterij porezne stope,
2. kriterij ostvarenih prihoda od poreza na dobit,
3. kriterij visine udjela poreznih prihoda poreza na dobit u BDP-u,
4. kriterij visine udjela poreznih prihoda poreza na dobit u ukupnim poreznim prihodima.

5.1. Usporedba porezne konkurentnosti prema kriteriju porezne stope

Porezna konkurentnost na najjednostavniji način postiže se smanjenjem porezne stope u odnosu na druge porezne sustave. Snižena porezna stopa sama po sebi ne može se sagledavati kao porezni poticaj, ali znatno niže porezne stope mogu imati pozitivan učinak na investicije. U velikom broju slučajeva umanjena porezna stopa poistovjećuje se sa smanjenjem poreznog opterećenja, ali takav stav obično je neadekvatan. Navedeni način postizanja konkurentnosti ima svoje pozitivne i negativne strane.

Kao prednosti snižene stope poreza na dobit ističu se:

- neutralnost,
- manji gubitak poreznih prihoda,
- objektivan karakter olakšice,
- jednostavnost i transparentnost porezne administracije.

Naime, snižena porezna stopa svakako je dobro prihvaćena od strane poreznih obveznika, ali i od strane investitora koji respektiraju to što pojedine države ne favoriziraju pojedine vrste investicija s obzirom da je jednom izglasana porezna stopa primjenjiva za sve vrste investiranja.

S druge strane, kao nedostaci snižene porezne stope navode se:

- poticanje izbjegavanja porezne obveze prebacivanjem kapitala u države sa nižim poreznim opterećenjima,
- potencijalan gubitak poreznih prihoda s obzirom da snižena stopa nije primjenjiva samo na nove, nego i na stare investicije,
- oslabljeno nastojanje države da održi svoj porezni sustav neutralnim.

Nakon iznesenih argumenata koji idu u prilog ili protiv snižavanja porezne stope, naglašava se činjenica da, iako se ovakav način smatra najjednostavnijim, i dalje je poprilično plitak iz jednostavnog razloga što ne daje adekvatan odgovor na pitanje je li određena država uistina konkurentnija od drugih poreznih sustava zbog propisane niže porezne stope. (Šimović, 2008:4-9)

U nastavku provedena je analiza poreznih stopa u Republici Hrvatskoj i zemljama regije u desetogodišnjem razdoblju te analizirana porezna konkurentnost navedenih poreznih sustava poreza na dobit.

Tablica 3. Porezne stope poreza na dobit u odabranim zemljama za razdoblje 2011.-2021. godine (u %)

	Mađarska	Slovenija	Hrvatska	Njemačka	Austrija
2011.	19%	20%	20%	29,37%	25%
2012.	19%	18%	20%	29,48%	25%
2013.	19%	17%	20%	29,55%	25%
2014.	19%	17%	20%	29,58%	25%
2015.	19%	17%	20%	29,72%	25%
2016.	19%	17%	20%	29,72%	25%
2017.	9%	19%	18%	29,79%	25%
2018.	9%	19%	18%	30%	25%
2019.	9%	19%	18%	30%	25%
2020.	9%	19%	18%	30%	25%
2021.	9%	19%	18%	30%	25%

Izvor: izrada autora prema European Commission (2021.)

S obzirom da je prethodno navedeno da isključivo iz visine porezne stope nije moguće zaključiti radi li se o porezno konkurentnom sustavu, bitno je naglasiti da porezno opterećenje uključuje i visinu porezne osnovice te porezna oslobođenja i olakšice. Iz tablice 2. vidljivo je da svakako najviše porezne stope posjeduje Njemačka, zatim Austrija, Hrvatska i Slovenija te uvjerljivo najniže Mađarska. Važno je napomenuti da je Mađarska svoje porezne stope od 2017. godine pa sve do danas snizila za značajnih 10 postotnih bodova, a to je ujedno i najniža stopa u Europskoj Uniji, čime se dovodi u opasnost da bi Mađarska u skorije vrijeme mogla postati porezna oaza. U cjelokupnom promatranom razdoblju jedina je Austrija ta koja svoje porezne stope konstantno zadržava na 25%, dok kod ostalih analiziranih država one variraju. Dakle, Austrija primjenjuje jedinstvenu stopu poreza na dobit od 25%. Uočljiva je i činjenica da je isključivo Njemačka svoje stope poreza na dobit u prethodne četiri godine povećala, ali ipak radi se o manjim oscilacijama s obzirom da se stope u desetogodišnjem razdoblju kreću od 29% do 30%, a razlikuju ih isključivo decimale. Osvrnući se na Republiku Hrvatsku, snižena je stopa poreza na dobit, ali je i podignut prag za plaćanje dobiti po nižoj stopi proporcionalno ostvarenim kapitalom, čime je bitno proširen krug onih koji plaćaju niži porez na dobit.

5.2. Usporedba porezne konkurentnosti prema kriteriju ostvarenih prihoda od poreza na dobit

Financijska uloga poreza na dobit ogleda se u činjenici da, iako postoji relativno malo obveznika navedenog poreza, ostvareni prihodi ubrani porezom na dobit značajno su visoki. Iako većina zemalja posljednjih godina uvodi zakonski niže porezne stope, financijski učinak poreza na dobit od velikog je značaja.

Tablica 4. Godišnji porezni prihodi odabranih zemalja za razdoblje 2011.-2019. godine (u milijunima eura)

	Mađarska	Slovenija	Hrvatska	Njemačka	Austrija
2011.	1.133.336	610.808	1.040.565	16.586	5.582.118
2012.	1.183.423	446.244	878.854	17.473	5.834.959
2013.	1.086.223	433.228	889.102	19.931	6.377.324
2014.	1.482.097	528.674	764.851	20.397	6.359.029
2015.	1.741.216	567.967	835.673	20.299	6.751.567

2016.	2.429.527	644.815	1.028.128	27.601	7.811.730
2017.	2.296.546	763.797	1.133.767	29.804	8.437.589
2018.	1.588.868	885.884	1.179.258	34.182	9.676.494
2019.	1.703.099	953.540	1.285.434	32.325	9.994.585

Izvor: izrada autora prema European Commission (2021.)

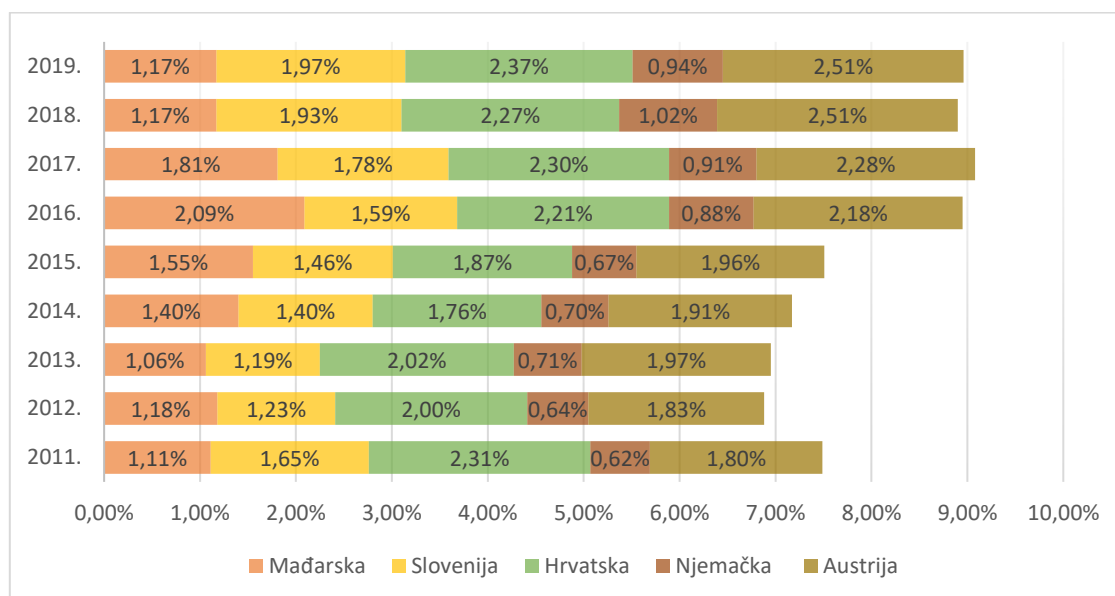
Temeljem tablice 3. vidljivo je da u promatranom razdoblju 2011.-2019. godine Austrija ostvaruje najviše godišnjih prihoda od poreza na dobit. Zatim slijedi Mađarska, Hrvatska, Slovenija pa Njemačka. Činjenica da je Njemačka na posljednjem mjestu prema navedenom kriteriju zapravo je paradokсна s obzirom na činjenicu da upravo Njemačka bilježi najviše stope poreza na dobit. Naime, riječ je o državi koja se, prema istraživanjima, nalazi pri vrhu ljestvice kada se radi o utaji poreza. U neku ruku može se smatrati i poreznom oazom, iako ne u punom smislu te riječi, jer je svrstana u rang sa svjetski poznatim oazama poput Bahama, Cipra ili Paname gdje je vrlo lako prikriti podrijetlo novca. Smatra se uređenom birokratskom državom, ali zapravo, posjeduje mnogobrojne „rupe“ u poreznom sustavu i Zakonu koje se prečesto koriste, a zanimljiva je i činjenica da prilikom prijave poreza na dobit poduzetnici ne moraju navoditi o kojem vlasniku je riječ. Iz tog razloga, zbog brojnih mogućih manipulacija sustava koje njemački porezni obveznici itekako koriste, prihodi ostvareni porezom na dobit ne prelaze 33 milijarde eura.

5.3. Usporedba porezne konkurentnosti prema kriteriju visine udjela poreznih prihoda u BDP-u te ukupnim poreznim prihodima

Porezna konkurentnost različitih zemalja i njihovih poreznih sustava najbolje se ogleda u visini udjela prihoda od poreza na dobit u BDP-u te u ukupnim poreznim prihodima. U strukturi poreznih prihoda prevladavaju neizravni porezni, u najvećoj mjeri porez na dodanu vrijednost. Druge po važnosti su trošarine, a tek onda porez na dohodak i porez na dobit. Razlog tomu je što prilikom oporezivanja dobiti postoje brojne olakšice i oslobođenja uvedenih u sustav oporezivanja istog. Naime, iz istog tog razloga, visok je udio izgubljenih državnih prihoda od poreza na dobit. Primjerice, ukoliko su prihodi od poreza na dobit prema državnom proračunu na razini od 3 milijarde kuna, a ukupni gubici državnog proračuna od poreza na dobit na razini

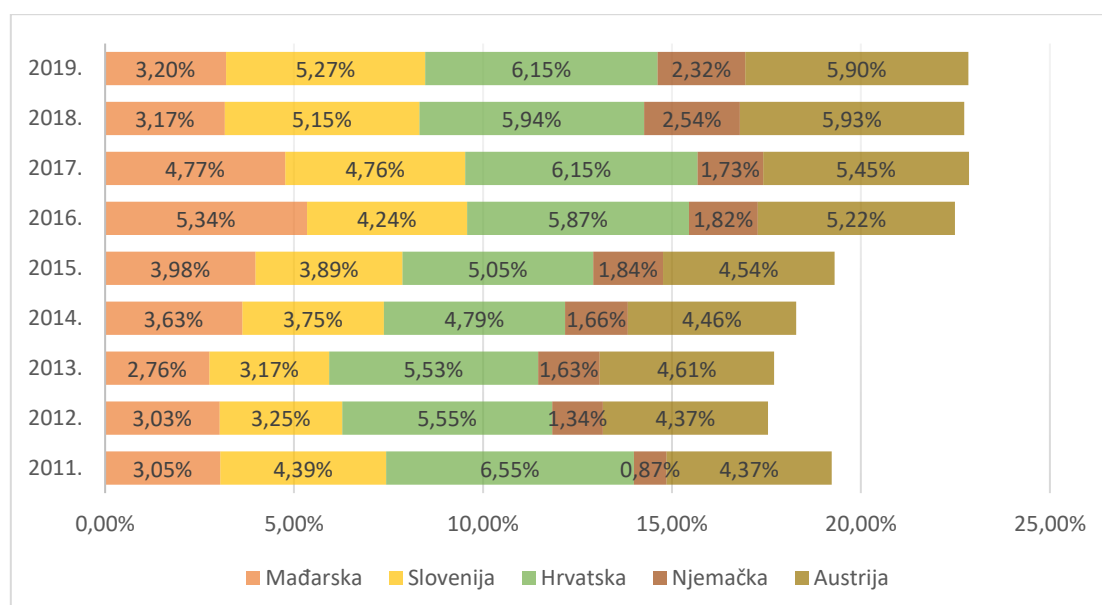
od 300 milijuna kuna, to znači da udio izgubljenih prihoda u ukupnim prihodima državnog proračuna od poreza na dobit iznosi čak 10%. (Bratić, Urban, 2006:153-164)

U nastavku su prikazani ostvareni udjeli prihoda od poreza na dobit odabranih zemalja u BDP-u te u ukupnim poreznim prihodima.



Grafikon 2. Godišnji prihodi poreza na dobit odabranih zemalja za razdoblje 2011.-2019. godine izraženi u postotku BDP-a

Izvor: izrada autora prema European Commission (2021.)



Grafikon 3. Godišnji prihodi poreza na dobit odabranih zemalja za razdoblje 2011.-2019.
godine izraženi u postotku ukupnih poreznih prihoda

Izvor: izrada autora prema European Commission (2021.)

Prema Grafikonu 2. i Grafikonu 3. vidljivo je da Hrvatska uvjerljivo zauzima vodeću poziciju kada je riječ o ostvarenim prihodima od poreza na dobit u udjelu u bruto domaćem proizvodu te ukupnim poreznim prihodima. Jedini zaključak je taj što je opterećenje poreznih obveznika sustava poreza na dobit u Hrvatskoj iznimno snažno i obveznike se tereti poreznim stopama koje nisu u skladu sa njihovom ekonomskom i gospodarskom snagom pa su primorani svojim plaćanjem navedenog poreza u visokoj mjeri puniti državni proračun. Slijedi ju Austrija, a razlog tomu je njihova jedinstvena propisana stopa poreza na dobit od 25% te brojne prednosti od investiranja u navedenu zemlju koje se tiču grupnog oporezivanja. Naime, grupnim oporezivanjem dobiti i gubici domaćih članova koncerna te stranih tvrtki kćeri zbrajaju se, nakon čega se umanjuje baza za obračun poreza na dobit. Prema tome, Austrija slovi za vodeće poslovno središte Europe sa najpovoljnijom investicijskom klimom. Na trećem mjestu je Slovenija, a na četvrtom Mađarska. Na posljednjem mjestu nalazi se Njemačka, a apsurd njihovog sustava oporezivanja dobiti prethodno je objašnjen u sklopu Tablice 3. i nadovezuje se na prikazane grafikone.

6. Rasprava

Predmet rasprave odnosi se na pravednost i opravdanost prilikom oporezivanja dobiti poduzeća. Kao glavni cilj poduzetika ističe se isključivo ostvarenje dobiti. S obzirom da se visina novčanog iznosa koje poduzetnici plaćaju u obliku poreza državi kreće proporcionalno sa visinom ostvarene dobiti, u pitanje se dovodi isplativost ostvarenja visokog kapitala na kraju poslovne godine. Ovdje se javlja nesklad s obzirom da ne dovode sve djelatnosti do ostvarenja jednake dobiti, koja poduzetnicima ostaje u vlasništvu i prije, ali i nakon oporezivanja. S obzirom da je kriterij koji se uzima u obzir prilikom utvrđivanja visine porezne stope zapravo visina ostvarenih godišnjih prihoda, apsurd je sagledati sva poduzeća jednako, bez obzira na to koju djelatnost obavljaju. Ostvarivanjem više dobiti, plaća se manji porez. Ovaj fenomen javlja se upravo u nastavku u navedenim situacijama. Dakle, ukoliko poduzetnik koji se bavi proizvodnjom, uzimajući za primjer proizvodnju dijelova za dizala i usluge ugradnje dizala, ostvari godišnje prihode veće od 7.500.000,00 kuna, tada automatski prelazi u viši razred oporezivanja po stopi od trenutnih 18%. Troškovi njihova poslovanja iznimno su veliki, uzimajući u obzir plaće svih djelatnika, seminare i usavršavanja, inicijalne troškove, ovisne troškove, troškove održavanja i slično. S druge strane, poduzetnik koji se bavi ugostiteljstvom i posjeduje primjerice restoran, neće ostvariti godišnje prihode veće od 7.500.000,00 kuna pa će i platiti porez na dobit po stopi od 10%. Jasno je da su troškovi poslovanja poduzetnika ugostitelja značajno niži od prethodno navedenog primjera. Situacija je poboljšana reformama koje su stupile na snagu 1. siječnja 2020. godine jer, do tada, prag ostvarenih prihoda iznosio je samo 3.000.000,00 kuna, ali i dalje predstavlja problem u hrvatskom poreznom sustavu. Idealno bi bilo kada bi se uvele jedinstvene stope poreza na dobit. Porezni sustav i ovako je vrlo kompleksan i vrlo teško je naći soluciju koja odgovara poduzetnicima i državi istodobno.

Uz navedeno, dovodi se u pitanje i učinkovitost poreznih reformi hrvatskog sustava. Smanjene su porezne stope, uvedene brojne porezne olakšice, proširena je porezna osnovica, ali porezni sustav i dalje je kompleksan i neučinkovit. Jasno je da se reformama nastoji zadržati stanovništvo unutar hrvatskih granica pa su iz toga razloga uvedene olakšice za posebna i potpomognuta područja sa slabo razvijenom gospodarskom slikom, ali premala je ekonomska snaga stanovništva da bi se mogli nositi sa rizicima investiranja i pokretanja poslovnih pothvata. Porezno opterećenje i dalje iznimno je visoko, s obzirom na nizak stupanj razvijenosti hrvatskog gospodarstva, ali niti u promatranim zemljama regije porezni sustav nije se pokazao pretjerano učinkovitim.

Sumirajući istraživanja provedena u sklopu poglavlja 5., Austrija se može osloviti za državu sa najvišim stupnjem porezne konkurentnosti. Glavni razlog tomu je oporezivanje jednistvenom poreznom stopom od 25% te brojne prednosti od investiranja pa tako Austrija slovi za vodeće poslovno središte Europe sa najpovoljnijom investicijskom klimom. Porezni sustav Austrije jednostavan je, striktno definiran i efikasan pa ne ostavlja prostora nikakvim manipulacijama navedenog sustava.

Također, u metodologiji rada navedene su dvije hipoteze koje su se prilikom istraživanja dokazivale, a prva glasi da Republika Hrvatska ima više stope poreza na dobit u odnosu na prosjek Europske Unije. Navedena hipoteza odbacuje se. Dakle, pripisane stope poreza na dobit niže su od prosjeka EU u cjelokupnom promatranom desetogodišnjem razdoblju. Promatrajući poreznu konkurentnost sa aspekta poreznih stopa, može se zaključiti da je u tom pogledu Republika Hrvatska konkurentnija od ostatka Europske Unije pa bi, samim time, trebala biti privlačnija stranim investitorima.

Druga hipoteza navodi da Savezna Republika Njemačka, kao država sa najvišim stopama poreza na dobit, posjeduje najveći udio poreznih prihoda navedenog poreznog oblika u udjelu u BDP-u te ukupnim poreznim prihodima. Hipoteza je također odbačena jer u poreznom sustavu Njemačke postoje mnogobrojni nedostaci u Zakonu koji su poreznim obveznicima prilično jasni pa na vrlo lak način mogu utajiti ostvarene prihode i time si drastično umanjiti porezno opterećenje te porezni teret.

7. Zaključak

Sustav oporezivanja dobiti u Republici Hrvatskoj iznimno je kompleksan. To dokazuje činjenica da hrvatski Zakoni nisu jasno i nedvosmisleno definirani pa se javlja potreba za donošenjem mnogobrojnim podzakonskih akata, mišljenja, pravilnika, izmjena i dopuna. Nekvalitetan je u tom smislu da su moguće brojne manipulacije kojima porezni obveznici nastoje umanjiti svoje opterećenje. Manipulacije se odnose na prekid poslovanja u trenutku kada obveznici poreza na dobit shvate da se približavaju pragu od 7.500.000,00 kuna ostvarenih prihoda pa obustavljaju svoju proizvodnju kako ne bi prešli u rang prema kojemu se dobit oporezuje po višoj stopi, koja u slučaju hrvatskog sustava iznosi 18%. No, obustava proizvodnje ne koristi niti poduzetnicima niti državi iz jednostavnog razloga što tada dolazi do potpunog prekida poslovanja čime zaposlenici gube radna mjesta. Gubitak radnih mjesta za sobom povlači smanjenje platežne moći, što u konačnici dovodi do niske potražnje, čime gospodarski i ekonomski razvitak države stagnira. Iz toga razloga značajno je izraženo pružanje otpora pri plaćanju poreza na dobit, jer Zakoni su takvi da njihovi nedostaci dopuštaju manipuliranje unutar legalnih granica. Također, mnogobrojne reforme prilikom kojih je sustav oporezivanja dobiti modificiran, nisu se pokazale učinkovitima niti značajnima sa aspekta fiskalnih učinaka reformiranja.

Iz navedenog se može zaključiti da je teret poreznih obveznika u državama članicama Europske unije vrlo visok, u odnosu na njihovu ostvarenu ekonomsku snagu. Promatrane porezne sustave odabranih zemalja potrebno je učiniti efikasnijima kako bi se smanjio porezni teret građana. Slovenija i Mađarska, iako imaju relativno niske porezne stope, nisu pretjerano privlačne stranim investitorima u smislu pokretanja poslovnih pothvata u navedenim državama. Njemačka se čini kao strogo regulirana i legitimna država, ali utaje poreznih obveza njemačkih obveznika jednostavno su pretjerane i ne mogu se opravdati niti sa jednog stajališta. Austrija se ističe kao država sa najjednostavnijim sustavom oporezivanja dobiti jer primjenjuje jedinstvenu poreznu stopu, čime je osigurana ravnomjernost poreznog opterećenja.

Literatura

1. Bakran, D., Botica, A., Cinotti i dr. (2018). Porez na dobit poduzetnika i neprofitnih organizacija. *Hrvatska zajednica računovođa i financijskih djelatnika*.
2. Bratić, V., Urban, I. (2006). Porezni izdaci u Hrvatskoj. *Financijska teorija i praksa*, 30(2), 129-194.
3. Jelčić, B., Jelčić, B. (2001). Javne financije.
4. Jelčić, B. (2011). Porezi: opći dio. *Visoka poslovna škola Libertas*.
5. Kesner-Škreb, M. (2007). Porezna harmonizacija. *Financijska teorija i praksa*, 31 (3), 305-307.
6. KMPG (n.d.). Corporate Tax Rates Table. Dostupno na: <https://home.kpmg/xx/en/home/services/tax/tax-tools-and-resources/tax-rates-online/corporate-tax-rates-table.html> [pristupljeno 2.6.2021.]
7. Kuvač, L. (2015). Harmonizacija izravnih poreza unutar EU. *Zbornik radova Veleučilišta u Šibeniku*, (1-2/2015), 231-239.
8. Ministarstvo financija (n.d.) Porezna uprava. Dostupno na: https://www.porezna-uprava.hr/HR_porezni_sustav/Stranice/porez_na_dobit.aspx [pristupljeno: 11.05.2021.]
9. Ott, K. (1996). Hrvatska porezna reforma u kontekstu svjetskih poreznih reformi. *Financijska praksa*, 20(2), 113-138.
10. Opći porezni zakon (NN, br. 115/16, 106/18, 121/19, 32/20, 42/20). Dostupno na: https://narodne-novine.nn.hr/clanci/sluzbeni/2008_12_147_4043.html [pristupljeno 17.6.2021.]
11. Parać, B. (2008). Treba li nam zaštitna kamata. *Ekonomija, Rifin*, Zagreb, 15(2).
12. Pravilnik o provedbi Općeg poreznog zakona (NN, 45/19, 35/20, 43/20, 50/20, 70/20, 74/20, 103/20, 114/20, 144/20, 2/21, 26/21, 43/21). Dostupno na: https://narodne-novine.nn.hr/clanci/sluzbeni/2021_03_26_573.html [pristupljeno 17.6.2021.]
13. Pravilnik o porezu na dobit (NN, br. 95/05, 133/07, 156/08, 146/09, 123/10, 137/11, 61/12, 146/12, 160/13, 12/14, 157/14, 137/15, 1/17, 2/18, 1/19, 1/20, 59/20, 1/21). Dostupno na: https://narodne-novine.nn.hr/clanci/sluzbeni/2005_08_95_1885.html [pristupljeno 18.6.2021.]
14. Šimović, H. (2008). Porezni poticaji za izgradnju konkurentnosti. *EFZG working paper series*, (03), 1-19.

15. Šinković, Z., Pribisalić, L. (2017). Porez na dobit u kontekstu prava Europske Unije. *Collected Papers of the Faculty of Law in Split*, 54(4), 837-866
16. Tadin, H. (2009). Porezna konkurencija ili harmonizacija poreza država članica Europske unije. *Ekonomija/Economics*, 16, 505-523
17. Vlaić, D. (2017). Najznačajnije izmjene hrvatskog poreznog sustava. *Zbornik radova Veleučilišta u Šibeniku*, (1-2/2017), 141-156.
18. Zakon o porezu na dobit. (NN, br. 177/04, 90/05, 57/06, 146/08, 80/10, 22/12, 148/13, 143/14, 50/16, 115/16, 106/18, 121/19, 32/20, 138/20). Dostupno na: <https://zakon.hr/z/99/Zakon-o-porezu-na-dobit> [pristupljeno: 11.05.2021.]
19. Zakon o porezu na dobit (NN, br. 177/04, 90/05, 57/06, 146/08, 80/10, 22/12, 148/13, 143/14, 50/16, 115/16, 106/18, 121/19, 32/20, 138/20)
20. Zakon o poticanju ulaganja. (NN 102/15, 25/18, 114/18, 32/20, 20/21). Dostupno na: <https://zakon.hr/z/829/Zakon-o-poticanju-ulaganja> [pristupljeno 9.6.2021.]
21. Zakon o izmjenama i dopunama Zakona o porezu na dobit (NN 22/2012). Dostupno na: https://narodne-novine.nn.hr/clanci/sluzbeni/2012_02_22_571.html [pristupljeno 23.6.2021.]
22. Zakonu o izmjenama i dopunama Zakona o porezu na dobit (NN 148/13). Dostupno na: https://narodne-novine.nn.hr/clanci/sluzbeni/2013_12_148_3139.html [pristupljeno 23.6.2021.]
23. Zakon o izmjenama i dopunama Zakona o porezu na dobit (NN 143/14). Dostupno na: https://narodne-novine.nn.hr/clanci/sluzbeni/2014_12_143_2683.html [pristupljeno 23.6.2021.]
24. Zakon o izmjenama i dopunama Zakona o porezu na dobit (NN 143/2014). Dostupno na: https://narodne-novine.nn.hr/clanci/sluzbeni/2014_12_143_2683.html [pristupljeno 23.6.2021.]

Popis tablica

Tablica 1. Amortizacijske stope i amortizacijski vijek u Republici Hrvatskoj za 2021. godinu	18
Tablica 2. Međunarodni aspekti poreza na dobit u Republici Hrvatskoj za razdoblje 2011.-2021. godine (u %).....	20
Tablica 3. Porezne stope poreza na dobit u odabranim zemljama za razdoblje 2011.-2021. godine (u %).....	31
Tablica 4. Godišnji porezni prihodi odabranih zemalja za razdoblje 2011.-2019. godine (u milijunima eura).....	32

Popis slika

Slika 1. Elementi poreza na dobit Izvor: izrada autora prema Jelčić (2001.).....	9
Slika 2. Porezni sustav Republike Hrvatske Izvor: izrada autora prema Ministarstvu financija, Porezna uprava	14
Slika 3. Porezne olakšice poreza na dobit u Republici Hrvatskoj.....	22

Popis grafikona

Grafikon 1. Kretanje porezne stope poreza na dobit u Republici Hrvatskoj za razdoblje 2011.-2021. godine (u %) Izvor: izrada autora prema KPMG	19
Grafikon 2. Godišnji prihodi poreza na dobit odabranih zemalja za razdoblje 2011.-2019. godine izraženi u postotku BDP-a.....	34
Grafikon 3. Godišnji prihodi poreza na dobit odabranih zemalja za razdoblje 2011.-2019. godine izraženi u postotku ukupnih poreznih prihoda	35