

Porez na dobit na primjeru Republike Hrvatske i država članica Europske unije

Ramić, Mario

Master's thesis / Diplomski rad

2019

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:145:014094>

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

Download date / Datum preuzimanja: **2024-04-25**



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)

Mario Ramić

**Porez na dobit na primjeru Republike Hrvatske i država članica
Europske Unije**

Diplomski rad

Osijek, 2019.

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

Mario Ramić

**Porez na dobit na primjeru Republike Hrvatske i država članica
Europske unije**

Diplomski rad

Kolegij: Komparativni porezni sustavi

JMBAG: 0010211934

e-mail: marramic@efos.hr

Mentor: prof. dr. sc. Branimir Marković

izv. prof. dr. sc. Domagoj Karačić

Osijek, 2019.

Josip Juraj Strossmayer University of Osijek
Faculty of Economics in Osijek
Graduate Study (Financial Management)

Mario Ramić

**Corporate Tax Rate on the example of the Republic of Croatia and
the Member States of the European Union**

Graduate paper

Osijek, 2019.

**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 _____
(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: Mario Ramić

JMBAG: 0010211934

OIB:

e-mail za kontakt: mario95ramic@gmail.com

Naziv studija: Ekonomski fakultet u Osijeku

Naslov rada: Porez na dobit na primjeru Republike Hrvatske i država članica Europske Unije

Mentor diplomskog rada: izv. prof. dr. sc. Domagoj Karačić

U Osijeku, _____ 2019. _____ godine

Potpis _____

ZAHVALA

Veliku zahvalnost upućujem mentoru prof. dr. sc. Branimiru Markoviću, izv. prof. dr. sc. Domagoju Karačiću i asistentu Mariu Raiču na iskazanom povjerenju, vodstvu i korisnim savjetima tijekom pisanja diplomskog rada.

Zahvaljujem se svim profesorima i asistentima na povjerenju, marljivom radu i stečenom znanju koje su ustrajno prenosili studentima.

Također, posebnu zahvalnost upućujem bratu i roditeljima koji su me tijekom petogodišnjeg studijskog obrazovanja dosljedno i s velikom ljubavlju podržavali prilikom izvršavanja vlastitih obveza bez kojih sve to ne bi bilo moguće.

Veliko hvala svima!

Porez na dobit na primjeru Republike Hrvatske i država članica Europske Unije

SAŽETAK

Proračun država članica Europske Unije sastoji se od prihoda i rashoda, a isti u načelu moraju biti uravnoteženi. Načelo ravnoteže možda funkcionira u teoriji, ali u praksi je teže izvedivo budući da porezi čine veliki udio prihoda u proračunu, a opravdavanje tih prihoda kroz rashode je u većini slučajeva znatno veće. Ciljevi poreznih reformi proizlazi iz smanjenja ukupnog poreznog opterećenja, poticanja konkurentnosti gospodarstva te izgradnji pravednijeg poreznog sustava. Republika Hrvatska podložna je promjenama poreza na dobit kroz porezne reforme, a najznačajnija promjena zahvatila je 1998. godinu. Te godine proračunski prihodi povećali su se za 38% sa 1,785 milijuna kuna na 2,461 milijuna kuna, a razlog tomu je povećanje stope poreza na dobit sa 25% na 35%. Gledajući s aspekta konkurentnosti poreza na dobit između zemalja članica EU i Republike Hrvatske može se reći da Belgija, Francuska i Njemačka prednjače u pogledu stopa poreza na dobit i ostalih poreznih oblika. Dok, Bugarska, Rumunjska i baltičke zemlje ostvaruju najnižu stopu poreza na dobit zbog nerazvijenosti gospodarstva i konkurentnosti. Neke od država članica imaju jedinstvenu stopu poreza na dobit, dok druge primjenjuju više poreznih stopa koje ovise o ostvarenom gospodarskom rezultatu. Sa teorijskog aspekta detaljno je razrađena terminologija poreznog sustava, karakteristike poreza, teorije opravdavanja poreza na dobit i problematike poreznih sustava od kojih je prisutno Smithovo načelo pravednosti gdje bi svaki obveznik trebao plaćati porez sukladno visini svojih primitaka. Cilj ovog rada je analizirati trendove fluktuacije poreza na dobit Republike Hrvatske i država članica EU te utvrditi kakav je udio prihoda prikupljenih od oporezivanja dobiti u odnosu na ukupne prihode. Također, diplomskim radom nastoji se odgonetnuti jesu li porezne stope RH previsoke i treba li ih smanjiti.

Ključne riječi: porez na dobit, porezna reforma, porezni sustav, porezna problematika, načelo pravednosti

ABSTRACT

The budget of the Member States of the European Union is made up of revenue and expenditure, and in principle they must be balanced. The principle of equilibrium may work in theory, but in practice it is more difficult to do it, since taxes make up a large proportion of budget revenues, and in most cases justifying these revenues through expenditures is much higher. The goals of tax reform stem from reducing the overall tax burden, boosting the competitiveness of the economy and building a fairer tax system. The Republic of Croatia is subject to changes in corporate tax through tax reforms, with the most significant change being in 1998. That year, budget revenues increased by 38% from HRK 1,785 million to HRK 2,461 million, which is due to an increase in the corporate tax rate from 25% to 35%. Looking at the competitiveness of corporate income tax between EU Member States and the Republic of Croatia, it can be said that Belgium, France and Germany are leading in terms of corporate tax rates and other tax forms. Whereas, Bulgaria, Romania and the Baltic countries have the lowest profit tax rates due to underdeveloped economy and competitiveness. Some Member States have a single corporate income tax rate, while others apply multiple tax rates that depend on economic performance. From a theoretical point of view, the terminology of the tax system, the characteristics of tax, the theory of justification of corporate income tax and the problems of tax systems are elaborated, all of which present Smith's principle of fairness, where each taxpayer should pay tax according to the amount of his receipts. The aim of this paper is to analyze trends in corporate income tax fluctuations in the Republic of Croatia and the EU Member States, and to determine the proportion of revenues collected from corporate income taxation relative to total revenues. The thesis also tries to find out whether the tax rates of the Republic of Croatia are too high and whether they should be reduced.

Keywords: corporate tax rate, tax reform, tax system, tax issues, the principle of fairness

SADRŽAJ

1. Uvod	1
2. Metodologija rada.....	2
3. Porezni sustav – teorijska podloga.....	4
3.1. Osnovni elementi u strukturi poreza	4
3.2. Pojam, uloga i karakteristike poreza i poreznog sustava Republike Hrvatske.....	8
3.3. Pojam i karakteristike pojedinih poreznih oblika	12
3.4. Postojeće problematike poreznih sustava RH i zemalja članica EU	18
4. Porez na dobit – pojam, značenje i svrsishodnost	24
4.1. Struktura poreza na dobit u Republici Hrvatskoj	25
4.2. Porezne reforme vezane za porez na dobit u Republici Hrvatskoj	32
4.3. Promjene u strukturi poreza na dobit.....	34
5. Usporedba konkurentnosti poreza na dobit između zemalja članica EU i Republike Hrvatske	37
5.1. Analiza poreza na dobit s aspekta država članica Europske Unije	39
5.2. Struktura udjela prihoda i rashoda Republike Hrvatske i država članica EU kroz državni proračun	43
5.2.1. Razlozi povećanja javnih rashoda iz državnog proračuna	48
5.3. Struktura promjene poreza na dobit Republike Hrvatske i država članica EU kroz promatrana razdoblja	49
5.4. Komparativna analiza poreza na dobit Republike Hrvatske i zemalja EU kroz promatrano razdoblje.....	53
6. Zaključak.....	61
LITERATURA:.....	63
Popis tablica.....	67
Popis grafikona.....	68
Popis slika	69

1. Uvod

Porezni sustav Republike Hrvatske i ostalih država članica Europske Unije od velike je važnosti za gospodarstvo i potrebe društva. Sastoji se od nekoliko poreznih oblika, a svaki oblik dijeli se i razvrstava na nekoliko načina. U Republici Hrvatskoj porezni sustav čine državni, županijski, gradski ili općinski, zajednički porez i porezi na dobitke od igara na sreću. U RH državni porezi klasificiraju se kao porezi na dodanu vrijednost, porez na dobit i posebni porezi i trošarine. Porezi i porezni sustavi su uobičajeno kompleksni te sadrže pojedine porezne oblike koji moraju imati ključne elemente poput poreznog obveznika, osnovice i stope. Porezne stope najčešće su regulirane „Zakonom o porezu“ i određenim nadležnim tijelima koje se u skladu s poreznim reformama izmjenjuju. Porezi najčešće predstavljaju jedan od osnovnih oblika proračunskih prihoda, a svaka ih država članica uređuje u skladu sa čimbenicima koji utječu na isti. Porezi su bitan faktor prikupljanja prihoda za državu jer se na taj način financiraju proračunski rashodi, a obveznici poreza i ostali građani okoriste uživanja u javnim dobrima i uslugama kao protuusluge za državna davanja.

U diplomskom radu sve više se stavlja naglasak na porez na dobit jer je isti uvršten u porezne sustave suvremenih zemalja i predstavlja jedan od značajnijih oblika poreza. Porez na dobit upotrebljava se tijekom 20. stoljeća naročito u SAD-u 1909. godine, Njemačkoj 1920. godine, Engleskoj 1937. godine i Francuske 1948. godine, a kao objektom oporezivanja podrazumijeva se rezultat gospodarske djelatnosti. Dakle, porezom na dobit oporezuju se pravne osobe, a ujedno je i alternativa porezu na dohodak kojim se oporezuju fizičke osobe u skladu sa ostvarenim vlastitim dohotkom. U Republici Hrvatskoj, porez na dobit trenutno se oporezuje po stopi od 12% za porezne obveznike čiji gospodarski subjekti ostvare proračunske prihode do 3 milijuna kuna i po stopi od 18% ukoliko gospodarski subjekti ostvare proračunske prihode iznad 3 milijuna kuna.

Budući da u praksi gospodarstveno stanje nije uvijek u idealnim uvjetima, ukoliko gospodarski subjekti tijekom poslovne godine ostvare gubitak u poslovanju, isti se neće oporezivati, a porezni

obveznici u određenim okolnostima mogu biti oslobođeni plaćanja poreza tj. mogu primati porezne olakšice.

2. Metodologija rada

U sklopu ovog poglavlja opisat će se predmet rada, metode korištene pri izradi teorijskog i istraživačkog dijela rada, te zašto je odabir pojedinih država relevantan za ovo istraživanje. Također, temeljem ovog poglavlja ukratko će se opisati struktura diplomskog rada kroz poglavlja koja su obrađena tijekom istog.

Predmet diplomskog rada je komparativna analiza poreza na dobit na primjeru Republike Hrvatske i država članica Europske Unije. Predmetom se nastoji utvrditi kakvo je stanje glede promjena stopa poreza na dobit kroz deset godina te jesu li stope oporezivanja država članica EU znatno veće u odnosu na RH te treba li primjenjivati porezne reforme za istu. Unutar diplomskog rada analizirane su države članice poput Njemačke, Belgije i Francuske te države poput Bugarske, Mađarske, Republike Hrvatske, Rumunjske, Slovenije i sl. Razlog odabira navedenih država je prvenstveno da se utvrdi kakve su promjene poreza na dobit istih te koja država raspolaže najvišim, a koja najnižim stopama.

U ovom radu postavljene su određene hipoteze tj. pretpostavke na kojima će se rad temeljiti:

H1 – Stopa poreza na dobit RH je visoka u odnosu na neke države članice EU

Prilikom pisanja diplomskog rada korištena je deskriptivna metoda, deduktivna metoda, metoda klasifikacije, metoda kompilacije, komparativna metoda i metoda analize. Deskriptivna metoda predstavlja postupak jednostavnog opisivanja činjenica, programa i predmeta te njihovih empirijskih potvrđivanja gdje nisu prisutna znanstvena tumačenja. Navedena metoda korištena je u teorijskom dijelu rada gdje je teorijsko opisivanje potkrijepljeno objašnjenjima o obilježjima opisivanih činjenica i predmeta. Deduktivna metoda korištena je za opisivanje spoznaja, činjenica i načela te za predviđanje budućih događaja i zaključaka koji su izvedeni iz općih zaključaka. Metodom kompilacije korišteni su tuđi sekundarni izvori, spoznaje i zaključci, dok je metodom klasifikacije izvršena podjela općih pojmova na posebne gdje je opisana struktura i podjela poreznog sustava RH. Komparativnom metodom tj. metodom usporedbe omogućuje se interpretiranje podataka gdje se gledaju određene sličnosti, obilježja i različitosti analiziranog predmeta, u ovom slučaju to su države članice EU u pogledu stopa poreza na dobit.

U trećem poglavlju ovog rada opisana je teorijska podloga poreznog sustava gdje su opisani osnovni elementi oporezivanja (porezni obveznik, stopa i osnovica), karakteristike poreznog sustava i sl. U četvrtom poglavlju opisana je terminologija i svrsishodnost poreza na dobit, porezne reforme te promjene poreza na dobit, dok su u petom poglavlju analizirane konkurentnosti država članica EU u pogledu stopa poreza na dobit i udjela poreza na dobit u odnosu na ukupne prihode.

3. Porezni sustav – teorijska podloga

Porezna terminologija može se definirati kao ukupnost naziva u poreznom sustavu koji služe za upotrebljavanje u postupku donošenja i ubiranja poreza, pri kontroli naplate poreznih oblika, u financijskoj literaturi, pri izučavanju oporezivanih učinaka te naposljetku u svakodnevnoj praksi. U terminologiji poreznog sustava porezni subjekti tj. porezne vlasti u načelu mogu biti aktivni i pasivni. Aktivni je porezni subjekt osoba koja najčešće uvodi, naplaćuje i raspodjeljuje porez što u našem poreznom sustavu čine država i jedinice lokalne i regionalne uprave i samouprave kojima pripada financijski suverenitet temeljem zakona. S druge strane, pasivni je porezni subjekt fizička (svaki građanin države) ili pravna (gospodarski subjekt) osoba koja snosi teret oporezivanja te se naziva poreznim obveznikom. U nastavku detaljno će se opisati porezni oblici i njihove glavne karakteristike. Sa teorijskog aspekta definirat će se porezni sustav i osnovna načela istog koja su fokusirana na razmatranjima poznatog ekonomista Adama Smitha. Sa teorijskog aspekta razmotrit će se glavna porezna problematika poput utvrđivanja poreznog obveznika glede pojedinca ili skupine, porezne evazije, prevaljivanja poreza i dvostrukog oporezivanja, sa stajališta RH i država članica EU.

3.1. Osnovni elementi u strukturi poreza

Manipuliranje poreznom terminologijom, pravilno upravljanje terminima vezanim za porezne oblike i porezne sustave te uz pravilnu upotrebu osoba koje sudjeluju u postupku oporezivanja omogućuje se jednostavniji i sigurniji način za prikladno izučavanje poreza i njihovu primjenu. Upravo porezna terminologija nameće upotrebu upoznavanja pojedinih termina poput osnovnih elemenata u strukturi poreza koji će se detaljno opisati u nastavku. Prema *Perić (2004.)* ključni elementi poreza su: objekt (predmet poreza), porezni obveznik (porezni subjekt), porezna osnovica i porezna stopa.

Prema *Perić (2004.)* porezni obveznik kao fizička ili pravna osoba dužna je podmiriti poreznu obvezu te se iz tog razloga naziva i poreznim dužnikom. U suštini, fizičke ili pravne osobe kao porezni dužnici obvezni su državi ustupiti udio vlastite ekonomske snage u visini poreznog duga jer u načelu fizičke i pravne osobe ostvaruju dohodak, posjeduju imovinu, obavljaju određenu djelatnost te dobavljaju oporezivane robe ili usluge. Prema navodima *Perić (2004.)*, u današnjici

porezna snaga je različita te postoji mnogobrojno različitih poreznih oblika, postupak raspodjeljivanja i naplaćivanja poreza je postao kompleksan da ga čak i stručni porezni organi nisu u mogućnosti raspodijeliti i naplatiti na adekvatan i učinkovit način. Iz tog razloga porezni obveznici nisu u stanju samostalno obavljati porezne radnje glede obračuna i naplaćivanja poreza te štititi vlastita prava i interese od nadležnih financijskih organa. Dakle, u skorijoj budućnosti porezni obveznici morat će se osloniti na stručne financijske institucije koje će im biti korisnici za fiskalna opterećenja i ostale poslove u skladu oporezivanja. U današnjici, suvremenije države raspolažu takvim institucijama koje velikim dijelom utječu na porezne obveznike, a prva takva institucija osnovana je 1906. godine u SAD-u. Takve institucije djeluju kao Europsko udruženje poreznih obveznika i međunarodno udruženje, a zadaća im se proteže kroz slijedeće stavke:

1. Sudjelovanje u raspravama prilikom izrade poreznih propisa namijenjeni za reguliranje materije podmirjenja javnih prihoda (poreza, doprinosa, carina i raznih naknada),
2. Nadziranje i analiziranje svrhe i učinkovitosti trošenja javnih prihoda,
3. Predlaganje i donošenje mjera za ravnomjernu raspodjelu poreznog tereta, smanjenje troškova ubiranja poreza i pojednostavljivanja sustava oporezivanja,
4. Poboljšati odnose tj. povjerenje između poreznih obveznika i institucija koje ih reguliraju.

Glavna svrha financijskih institucija koje utječu na porezne obveznike usmjerena je na zaštitu interesa poreznih obveznika, djelovanje u skladu sa Zakonom radi regulacije određenih nepravilnosti u prikupljanju i raspolaganju javnim prihodima. Uz poreznog obveznika poznatiji su i pojmovi porezni platac, porezni destinatar te porezni jamac i porezni savjetnik.

Prema *Srb (2004.)* porezni platac može se definirati kao osoba koja stvarno plaća porez ili osoba koja će umjesto poreznog obveznika uplatiti i obračunati isti, na način da porez prevali na obveznika. Porezni platac je važan prilikom naplate neizravnih poreza i carina, a nije nužno za poreznog platca da uvijek bude porezni obveznik. Porezni destinatar može se definirati kao osoba koja snosi poreznu obvezu u skladu sa zakonodavcem. Primjerice, porezni obveznik ima obvezu platiti i obračunati porez koji prevladuje na veći broj fizičkih osoba koje nisu svjesne da plaćaju porez jer je takav porez sadržan u cijeni proizvoda ili usluga. Porezni jamac je prema definiciji „...osoba koja nije porezni obveznik, ali mu je zakonodavac propisao obvezno jamstvo i od njega će se naplatiti porez ako porezni obveznik ne udovolji svojoj poreznoj obvezi.“ (Perić,

2004:40) Porezno savjetništvo prema definiciji može se definirati kao djelatnost koja u skladu s poreznim, računovodstvenim, pravnim i gospodarskim sustavom Republike Hrvatske na adekvatan način osigurava provedbu poreznih propisa od poreznih obveznika. Uz pomoć poreznog savjetništva obavlja se djelatnost savjetovanja o poreznim pitanjima i slični poslovi u skladu zastupanja poreznih postupaka pred nadležnim poreznim tijelima.

Prema *Perić (2004.)* porezne stope predstavljaju instrument porezne politike koje utvrđuju iznose poreza gdje se prisilno oduzima dio porezne osnovice. Stoga, porezna stopa predstavlja veličinu poreznog tereta u odnosu naprama poreznoj osnovici. U pravilu porezna stopa utvrđuje se u postotnom iznosu prema osnovici ukoliko se osnovica izražava u relativnom iznosu. S druge strane, porezna stopa može se izražavati i u apsolutnom iznosu ukoliko je porezna osnovica izražena u količini ili mjernoj jedinici. Ciljevi porezne politike i svrha oporezivanja postiže se izborom visine i vrste poreznih stopa. Dakle, porezne stope povodom rezultata porezne politike prema pojedinim kategorijama poreznih obveznika, utvrđuju se u skladu sa odredbama zakona i odluka. Prema *Srb (2004.)* porezne stope dijele se na proporcionalne, progresivne i regresivne porezne stope. Proporcionalna porezna stopa je stopa koja se ne mijenja u odnosu na visinu porezne osnovice, primjerice ukoliko radnik u gospodarskom subjektu ostvari dohodak od 8 000,00 kn, a porezna stopa je utvrđenu u iznosu od 10% na osnovicu, radnik će na ime poreza platiti iznos od 800,00 kn. S druge strane, ukoliko novi radnik u drugom gospodarskom subjektu ostvari dohodak od 4 000,00 kn, a porezna stopa se obračunava na isti postotak, radnik će na ime poreza platiti 400,00 kn. S druge strane, progresivne porezne stope su stope koje proporcionalno rastu u skladu sa poreznom osnovicom tj. prepoznaju se ukoliko se na rastuće porezne osnovice primjenjuju rastuće porezne stope. Regresivne porezne stope kreću se obrnuto proporcionalno u odnosu na visinu porezne osnovice, tj. ukoliko se porezne stope povećavaju, porezna osnovica će se smanjivati.

Prema *Jelčić (2001.)* porezna osnovica je uz porezne stope jedan od najznačajnijih elemenata poreznog sustava. Prilikom utvrđivanja porezne osnovice nužno je utvrditi obavlja li se oporezivanje temeljem neto ili bruto prihoda, tj. dohotka. Ukoliko se oporezivanje temelji na neto dohotku tj. prihodu, postoji određeni problem troškova koje je porezni obveznik imao tijekom ostvarivanja prihoda (dohotka) i koje bi u pravilu trebao odbiti od bruto prihoda (dohotka) kako bi porezni obveznik ostvario poreznu osnovicu. Porezna osnovica može se

utvrditi temeljem zakona i temeljem odgovarajućeg obračunavanja te iz tog razloga nije stran pojam poreznim obveznicima. U suštini, porezna osnovica se najčešće utvrđuje u novcu, ali u rijetkim slučajevima utvrđuje se i u mjernim jedinicama (dužina plovila, nosivost kamiona, dijagonala televizora, stupnjevi jačine alkohola). Iz tog razloga *Jelčić (2001.)* navodi nekoliko vrsta poreznih osnovica: porezna osnovica po količini, porezna osnovica po vrijednosti, paušalna porezna osnovica i stvarna porezna osnovica. Porezna osnovica po količini definira se kao porezna osnovica koja je određena količinom izraženom u mjernim jedinicama (komadi, tucet, dužinske i težinske jedinice, stupnjevi). Primjerice porezna osnovica po količini utvrđuje se prilikom naplate carina na uvoz televizora i hladnjaka gdje se visina carinske obveze utvrđuje temeljem dijagonale u centimetrima i volumenu izraženog u litrama. Prilikom uvoza automobila visina carinske obveze utvrđuje se temeljem volumena motora izražene u cm^3 ili snaga u kW. „*Porezna osnovica po vrijednosti (ad valorem) porezna je osnovica koja se utvrđuje po vrijednosti predmeta oporezivanja (poreznog objekta), a sama se vrijednost izražava u novcu.*“ (Jurčić, 2001:84) Porezna osnovica koja se utvrđuje temeljem najznačajnijim elementima poreznog objekta je paušalna porezna osnovica. Također se može utvrditi propisom pa se govori o zakonskoj paušalnoj poreznoj osnovici, dok se porezna osnovica koju utvrđuje nadzorno tijelo porezne administracije naziva ugovorna paušalna porezna osnovica (relevantna za francuski i talijanski porezni sustav). Porezna osnovica gdje se izravno istražuje, provjerava i ocjenjuje niz elemenata i podataka ključnih za utvrđivanje porezne osnovice je stvarna porezna osnovica. Stvarna porezna osnovica proizlazi iz oporezivanja poreznog obveznika temeljem podataka iz poslovnih knjiga. Porezni obveznik u skladu sa zakonskim propisima mora voditi poslovne knjige te ažurno i točno unositi podatke u iste kako bi se točno utvrdila porezna osnovica. Nadležna financijska institucija dužna je provoditi određene kvalitativne i kvantitativne mjere kako bi provjerili točnost i ispravnost podataka unesenih u poslovne knjige.

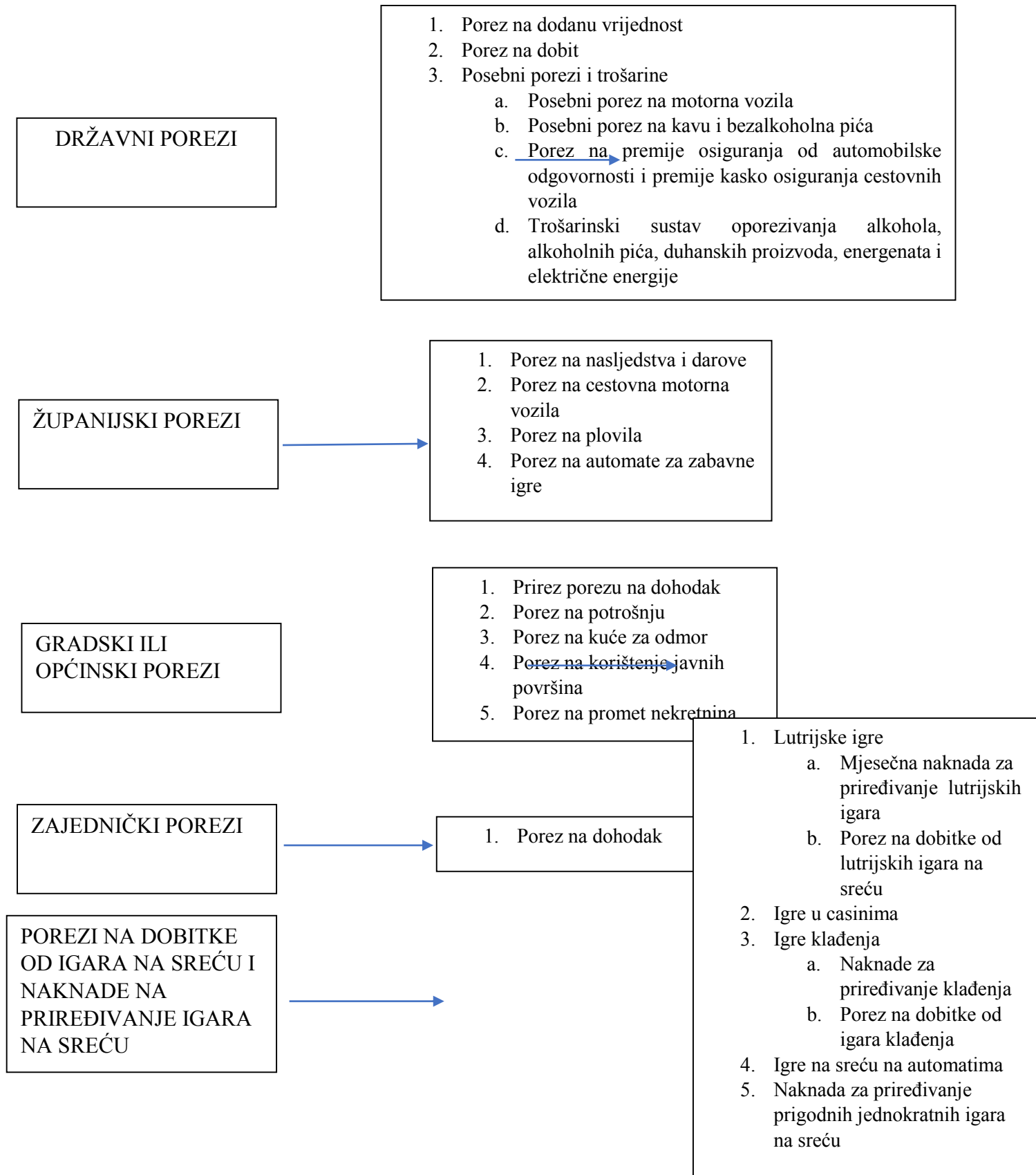
Prema *Perić (2004.)* jedan od bitnijih elemenata oporezivanja je predmet poreza (porezni objekt). Porezni objekt definira se kao ekonomsko stanje koje zahtijeva od zakonodavca da primami određeni porezni oblik. Primjerice imovina, određeni dohodak i prinos namijenjeni su kao povod za direktni porezni oblik, dok njihovo trošenje služi kao povod za posredni porezni oblik.

3.2. Pojam, uloga i karakteristike poreza i poreznog sustava Republike Hrvatske

Pojedini financijski stručnjaci suvremene države nazivaju poreznim državama jer se porezi smatraju kao najvažniji instrumenti prikupljanja javnih prihoda otprilike dva stoljeća. Prema navodima *Jelčića (2001.)*, porezi se u suvremenim državama povezuju s privatnim i poslovnim životom fizičkih osoba i poslovanjem različitih gospodarskih subjekata. U današnjici porezi obnašaju funkciju vodećeg instrumenta među ostalim instrumentima prikupljanja javnih prihoda. Prema *Jelčiću (2001.)* porezi predstavljaju najznačajniji instrument prikupljanja prihoda te imaju relevantnu svrhu među instrumentima javnih financija. Opća definicija poreza predstavlja fiskalni instrument pomoću kojeg se prikuplja najveći iznos prihoda u državnu blagajnu te iz tog razloga predstavljaju najizdašniji državni prihod općenito. Porezi i ostali javni prihodi uz fiskalno djelovanje sadrže i ekonomsko i socijalno djelovanje. Primjerice, ukoliko država ubire novac u obliku prihoda kroz poreze, poreznom obvezniku smanjuje se kupovna snaga, tj. ekonomska snaga gospodarskih subjekata. Uvođenje poreza na promet određenih proizvoda očituje se kroz povećanje cijene tog proizvoda, a tomu slijede određene oscilacije u kretanjima ponude i potražnje za oporezovanim odnosno skupljim proizvodom. Iznimke poput transfernih davanja, učinci oporezivanja za vanjskotrgovinsku razmjenu, platnu bilancu i zaposlenost predstavljaju dominantnu poziciju fiskalne, ekonomske, socijalne, zdravstvene i drugih politika u suvremenim državama.

Prema navodima *Perić (2004.)* porezni sustav može se definirati kao sustav kojeg čine ukupnost svih poreza u jednoj državi. Čimbenici koji utječu na porezni sustav određene države su povijesni razvoj, veličina zemlje, gospodarska struktura, broj stanovnika, dohodak stanovnika te politički i društveno – ekonomski odnosi. Bitna činjenica za učinkovito djelovanje poreznog sustava je harmoniziranje u oporezivanju na način da približavanje poreznih sustava ima važan utjecaj na stvaranje ekonomskih zajednica poput EEZ-a (Europske ekonomske zajednice) odnosno Europske unije. Takvo približavanje teži ujednačavanju propisa svih vrsta. Izjednačen porezni sustav većine država uvelike bi unaprijedio teoriju proučavanja, analizu i komparativno proučavanje poreza. Sa takvog aspekta napravljeni su veliki naponi gdje su postignuti izuzetni rezultati i razriješena su mnoga sporna pitanja, ali je to poprilično daleko od onog što si je teorija postavila kao zadatak. Uz porezni sustav često se vežu i pojmovi porezni monizam i porezni plurizam. Prema *Srb (2004.)*, porezni plurizam predstavlja porezni sustav koji je sastavljen od više vrsta ili skupina poreza. Porezni monizam može se definirati kao oporezivanje primjenom

jednog poreza. U nastavku će se prikazati struktura poreznog sustava Republike Hrvatske, a najizdašniji porezni oblici obradit će se u slijedećim poglavljima.





Slika 1 Struktura poreznog sustava Republike Hrvatske

Izvor: izrada autora temeljem podataka na https://www.porezna-uprava.hr/HR_porezni_sustav/Stranice/naslovna_tablica_psrh.aspx [pristupljeno 8.7.2019.]

Srb (2004.) prema Adamu Smithu navodi četiri ključna načela koja porezni sustav mora sadržavati:

- Svaki građanin bi trebao podmiriti poreznu obvezu prema državi u skladu sa vlastitim sposobnostima i imovinskim mogućnostima,
- Porezna obveza ne može biti proizvoljna već u skladu sa zakonskim odredbama,
- Porez je nužno prikupljati i naplaćivati poreznom obvezniku kada je to za njega najpovoljnije
- Regulirati državni proračun na način da se prilikom ubiranja poreza što veći novčani iznos usmjeri u državnu blagajnu, a ne izvan iste.

Jelčić (2001.) govori da su se porezi u počecima prilagođavali razvoju države tj. funkcijama koje su pripadale u njezinu nadležnost. To je jedan od razloga zašto ne postoji određena definicija poreza koja nastoji točno i jasno predložiti pojam poreza koji bi bio prilagodljiv u vremenu i prostoru te odgovarao svakom povijesnom razdoblju. *Jelčić (2004.)* navodi slijedeće karakteristike poreza koje će detaljno biti opisane u nastavku: prisilnost poreza, derivativnost (izvedenost) poreza, nepovratnost poreza, odsutnost neposredne naknade, nedestiniranost poreza, ubiranje poreza u javnom interesu i porezi kao novčani prihod države.

Prisilnost poreza – stupanjem zakona na snagu, porezni obveznik dužan je izvršiti obvezu podmirjenja poreza. U suprotnom, ako porezni obveznik ne ispuni poreznu obvezu, izložit će se sankcijama koje se temelje zakonom. Neplaćanje poreza od strane poreznog obveznika, uzrokuje sankcije poput novčanih i zatvorskih kazni kao i mjere za prisilnu naplatu dužnog poreza.

Derivativnost (izvedenost) poreza – država poreze kao derivativne prihode ubire na osnovi vlastitog financijskog (poreznog) suvereniteta odnosno prava kojim se materija oporezivanja regulira. Drugim riječima pravo kojim se materija oporezivanja regulira znači da je nadležno tijelo države ovlašteno upravljati materijom o izdvajanju određenog dijela prihoda, dohotka ili imovine pravnih i fizičkih osoba radi financiranja mjera iz nadležnosti države. Iz tog razloga su porezni prihodi izvedeni porezi koje država ubire iz poreznog suvereniteta pravnih i fizičkih osoba.

Nepovratnost poreza – karakteristika koja predstavlja poreze kao nepovratne prihode države. Ova karakteristika poreza temelji se na ubiranju iznosa prihoda od fizičkih i pravnih osoba kako bi dospjeli u državno vlasništvo radi financiranja zadataka i mjera iz nadležnosti države. Porezi koje država ubire od fizičkih i pravnih osoba ostaju u državnom vlasništvu te se iz tog razloga ova karakteristika naziva nepovratnost poreza.

Odsutnost neposredne naknade – porezni obveznici koji izvršavaju poreznu obvezu (plaćaju poreze) prema državi nemaju pravo tražiti od nadležnog tijela protuuslugu, ali imaju pravo na korištenje javnog dobra. Neovisno o tome plati li fizička ili pravna osoba porez, koristiti javno dobro može svatko. Javnim dobrima se smatraju rasvjete, obrazovanje, zdravstvo, usluge policije i sl. Stoga porezni obveznici od plaćanja porezne obveze imaju korist tj. naknadu koja je posredna.

Nedestiniranost poreza – porezi su prihodi koji pripadaju vlasništvu države, a proizlaze iz namjene trošenja iznosa ubranih oporezivanjem. Namjena trošenja prihoda ubranih porezom nije unaprijed definirana, već se ubranim porezima podmiruju rashodi općenito. Država na temelju prikupljenih poreza ne može unaprijed znati u koje svrhe će prihodi prikupljeni porezom koristiti kao rashod. Iz tog razloga je nužno provoditi adekvatnu i ažurnu koordinaciju upravljanja državnim proračunom kao i pravedniju regulaciju oporezivanja.

Porezi se ubiru u javnom interesu – ubiranjem poreza od poreznih obveznika namijenjeno je za zadovoljenje brojnih javnih potreba, dok ubiranjem poreza nije namijenjeno za podmirenje potreba ograničenog broja ljudi. Prisutna je univerzalnost plaćanja poreza, pod uvjetom da nitko nije izuzet od plaćanja poreza. Postavlja se pitanje hoće li prikupljena novčana sredstva kroz poreze biti utrošena u javnom interesu, a to ovisi o tome tko regulira javni interes i razvijenosti demokratskog sustava.

Porezi su novčani prihod države – u suvremenim uvjetima za vrijeme elementarnih nepogoda, svjetske krize i rata nadležna tijela ubirali su poreze u naturi (poljoprivredni proizvodi), dok se u današnjici porezu ubiru u obliku novčanih sredstava te predstavljaju novčani prihod države. U prisustvu porezne problematike, ukoliko bi se porezni obveznik opovrgnuo plaćanju porezne obveze tada bi nadležno tijelo ubiralo poreze u naturi na način da poreznom obvezniku oduzme nekretninu.

3.3. Pojam i karakteristike pojedinih poreznih oblika

Porezni sustav Republike Hrvatske predstavlja veliku važnost za gospodarstvo države jer na taj način država ubire određene prihode kako bi građanima omogućila korištenje javnih dobara. Osnovno načelo svakog poreznog sustava još za vrijeme Adama Smitha temeljilo se na načelu pravednosti. Svaka promjena provedena zakonom i dopuna u poreznom sustava mogu se opravdati ostvarenjem Smithovog načela pravednosti. Navedeno načelo proizlazi iz toga da bi svaki građanin trebao plaćati poreznu obvezu prema ekonomskoj snazi, tako da oni koji imaju veće prihode plaćaju više poreza. Ovim načelom porezni sustav bi trebao omogućiti ravnomjernu raspodjelu poreznog tereta, smanjile bi se mnoge problematike oporezivanja kao i veličina poreznih utaja. U nastavku će se opisati karakteristike poreznih oblika poput poreza na dohodak, poreza na promet nekretnina i poreza na dodanu vrijednost.

Porez na dohodak utvrđuje se i plaća za porezno razdoblje (kalendarsku godinu) koje u krajnosti može biti i kraće od kalendarske godine ukoliko:

1. Rezident tijekom iste kalendarske godine postane nerezident i obratno,
2. Porezno razdoblje je kraće od kalendarske godine u slučaju rođenja ili smrti poreznog obveznika.

Za potrebe daljnjeg razumijevanja potrebno je objasniti pojmove rezidenta i nerezidenta. Rezident je fizička osoba koja ima prebivalište ili uobičajeno boravište u RH, kao i fizička osoba koja u RH nema prebivalište ni uobičajeno boravište, a zaposlenik je državne službe i prima plaću. Nerezident je fizička osoba koja nema prebivalište ni uobičajeno boravište, a u RH ostvaruje dohodak koji se oporezuje sukladno zakonom.

Prema navodima *Vlaića (2017.)* izmjenama „Zakona o porezu na dohodak“ 2017. godine utvrđuju se pojmovi godišnjeg i konačnog dohotka. Zakonom je utvrđena definicija godišnjeg dohotka koji sadrži dohodak od nesamostalnog rada, dohodak od samostalne djelatnosti i druge primitke koji se ne smatraju konačnim dohotkom, dok se porezna obveza utvrđuje predlaganjem godišnje prijave poreza na dohodak. U konačnom dohotku sadržani su primici po osnovi imovine i imovinskih prava, kapitala, osiguranja te dohodak po osnovi povrata doprinosa i dohodak po osnovi razlike vrijednosti imovine i visine sredstava oporezivih po jedinstvenim poreznim stopama.

Prema *Ministarstvu financija* porezni obveznik poreza na dohodak je svaka fizička osoba koja ostvaruje dohodak i nasljednik svih poreznih obveza proizašlih iz dohotka koje je ostavitelj ostvario do svoje smrti. Ukoliko postoji više fizičkih osoba te ostvaruju zajednički dohodak, tada je porezni obveznik svaka osoba pojedinačno, za udio dohotka u zajedničkom dohotku. Dohodak koji se prema izvoru dohotka oporezuje je dohodak od nesamostalnog rada, dohodak od samostalne djelatnosti, dohodak od imovine i imovinskih prava te dohoci od kapitala, osiguranja i drugi dohodak.

Prema *Zakonu o porezu na dohodak* primici na koje se ne plaća porez na dohodak su:

1. „Naknada razlike plaće za vrijeme vojne službe u Oružanim snagama RH
2. Nagrade učenicima za vrijeme praktičnog rada i naukovanja do propisanog iznosa
3. Naknade štete zbog posljedica nesreće na radu prema odluci suda ili nagodbi u tijeku sudskog postupka, ako je naknada određena u jednokratnom iznosu,
4. Stipendije učenicima i studentima za redovito školovanje na srednjim školama, preddiplomskim, diplomskim ili integriranim preddiplomskim i diplomskim sveučilišnim studijima, tj. preddiplomskim i specijalističkim diplomskim stručnim studijima, ukupno do propisanog iznosa.“ (Članak 9.NN 115/16, 206/18)

Prema *Ministarstvu financija* porezna osnovica rezidenta predstavlja ukupni iznos dohotka od nesamostalnog rada, dohotka od samostalne djelatnosti i dohotka od imovine, imovinskih prava, kapitala, osiguranja i drugog dohotka koje rezidenti ostvaruju na domaćem i inozemnom tržištu, a umanjeno za osobni odbitak za rezidenta. S druge strane, porezna osnovica nerezidenta podrazumijeva ukupnu strukturu oporezivog dohotka koje nerezident ostvaruje u tuzemstvu, umanjeno za osobni odbitak nerezidenta.

Sukladno *Zakonom o porezu na dohodak* prema članku 19. (NN 106/18) godišnja porezna stopa poreza na dohodak plaća se u iznosu od 24% na poreznu osnovicu do visine 360.000,00 kn te po stopi u iznosu od 36% ukoliko porezna osnovica poreznog obveznika prelazi 360.000,00 kn na godišnjoj razini.



Grafikon 1 Kretanje prihoda od poreza na dohodak u razdoblju od 2007. do 2017. godine

Izvor: izrada autora temeljem podataka na <http://www.mfin.hr/hr/drzavni-proracun-arhiva>

[pristupljeno 26.7.2019.]

U grafikonu 1. prikazana je tendencija kretanja prihoda od poreza na dohodak u razdoblju od 2007. do 2017. godine. Vidljivo je kako je 2010. godine prihod od poreza na dohodak iznosio otprilike jednu milijardu i dvjesto milijuna kuna što predstavlja najmanji iznos u odnosu na promatrano razdoblje. Gledajući 2017. u odnosu na 2016. godinu, može se vidjeti da prihod od poreza na dohodak značajno porastao, a razlog je sve veće inovacije, porast BDP-a, regulacija poreznih stopa i sl. U kasnijem razdoblju prihodi poreza na dohodak jednim dijelom opadaju zbog poreznog rasterećenja dohotka.

Gledajući s aspekta poreza na dodanu vrijednost (PDV), porezni obveznik je fizička ili pravna osoba koja samostalno obavlja gospodarsku djelatnost neovisno o svrsi i rezultatu te djelatnosti. Pravna ili fizička osoba obvezuje se upisati u registar obveznika PDV-a, ukoliko je vrijednost isporuka proizvoda i usluga u protekloj kalendarskoj godini u iznosu od 300.000,00 kn. Samim time, djelovanjem zakona poreznim obveznicima omogućen je odbitak pretporeza u iznosu od 50% prilikom nabavke automobila i ostalih prijevoznih sredstava čiji iznos ne premašuje 400.000,00 kn novčane vrijednosti. Porez na dodanu vrijednost može se definirati kao jedan od najmlađih poreznih oblika, uveden 1967. godine u Danskoj i Brazilu te postepeno i u ostatku svijeta. Budući da porez na dodanu vrijednost proizlazi iz dodane vrijednosti potrebno ju je detaljno opisati. Dodana vrijednost po definiciji predstavlja razliku između vrijednosti prodaje proizvedenih proizvoda i usluga te vrijednosti kupovine inputa kojima su proizvodi i usluge proizvedeni.

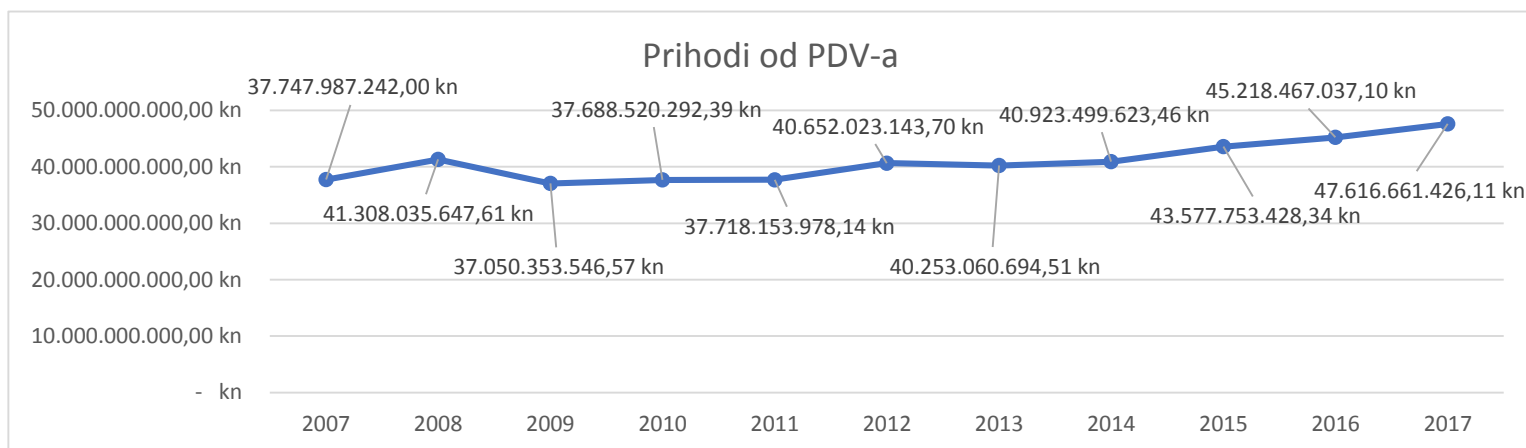
Prema *Zakonu o porezu na dodanu vrijednost* Članak 38. (NN 99/13, 143/14, 115/16, 106/18) porezna stopa poreza na dodanu vrijednost u RH oporezuje se u iznosu od 25%, 13% i 5%. Porezna stopa u iznosu od 25% oporezuje se na poreznu osnovicu prilikom isporučivanja svih proizvoda i usluga, ne uzimajući u obzir one koji su oporezivi po nižim stopama.

Obračun i plaćanje PDV-a po sniženoj stopi od 5% primjenjuje se na isporuke dobara i usluga na:

- „Sve vrste kruha, sve vrste mlijeka stavljene u promet
- *Knjige stručnog, znanstvenog, umjetničkog, kulturnog i obrazovnog sadržaja, udžbenika za pedagoški odgoj i obrazovanje, za osnovnoškolsko, srednjoškolsko i visokoškolsko obrazovanje, u svim fizičkim oblicima,*
- *Lijekove sukladno Odluci o utvrđivanju liste lijekova HZZO i medicinsku opremu, pomagala*
- *Novine novinskog nakladnika koji ima statut medija i znanstvene časopise“*

Obračun i plaćanje PDV-a po sniženoj stopi od 13% primjenjuje se na isporuke dobara i usluga poput: Članak 38. (NN 99/13, 143/14, 115/16, 106/18)

- „Usluga smještaja sa ili bez doručka, polupansiona i pansiona u hotelima ili objektima slične namjene,
- Jestiva ulja i masti biljnog i životinjskog podrijetla,
- Dječje sjedalice za automobile, dječje pelene te dječju hranu i prerađenu hranu na bazi žitarica za dojenčad i malu djecu,
- Ulaznice za koncerte,
- Urne i ljesove,
- Isporuku električne energije do drugog isporučitelja ili krajnjeg korisnika, uključujući naknade vezane uz tu isporuku“



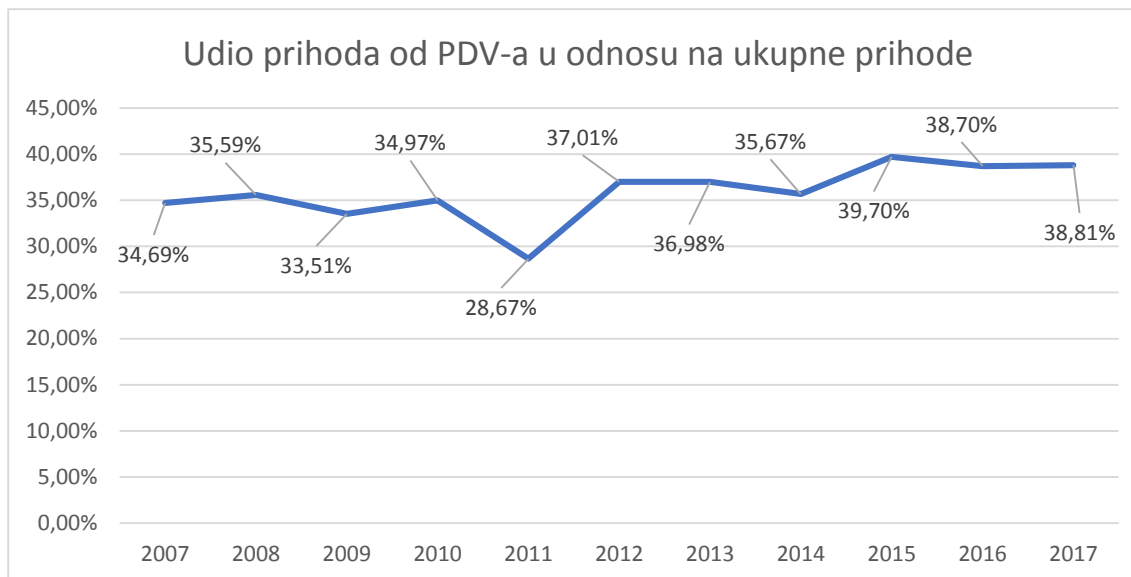
Grafikon 2 Kretanje prihoda od poreza na dodanu vrijednost u razdoblju od 2007. do 2017. godine

Izvor: izrada autora temeljem podataka na <http://www.mfin.hr/hr/drzavni-proracun-arhiva> [pristupljeno 26.7.2019.]

Iz grafikona 2. vidljivo je da je na prijelazu iz 2008. u 2009. godinu za vrijeme velike financijske krize ostvareno najmanje prihoda od poreza na dodanu vrijednost. Nakon 2009. godine tendencija kretanja prihoda od PDV-a umjereno raste te tijekom 2012. godine blago stagnira. Razlog zašto su koncem promatranog razdoblja prihodi poreza na dodanu vrijednost u porastu je zbog porasta bruto domaćeg proizvoda, turističkih sezona te prije svega osobne potrošnje stanovništva.

Može se reći da je opći porez na promet uz porez na dobit jedan od značajnijih poreznih oblika, a djeluje u sklopu zajedničkog poreza kojim se oporezuju proizvodi, usluge, prava i nekretnine. Dakle prema definiciji porez na promet predstavlja porezni oblik koji je razdijeljen na gotovo sve stanovnike nekih država, te su oporezivani svi akti prometa koji se izvršavaju uz određenu naplatu.

Prema *Kesner – Škreb (2005.)*, porez na promet može se svrstati u kategoriju poreza na promet prema broju poreznih stopa. U takvom slučaju, porez na promet može biti opći porez ukoliko se jednaka porezna stopa primjenjuje prilikom kupnje svih proizvoda ili usluga. S druge strane, ukoliko se primjenjuje različita porezna stopa prilikom kupovine proizvoda ili usluga, riječ je o selektivnom porezu. Također, porez na promet može se svrstati u kategoriju poreza prema ubiranju. U sklopu ove kategorije porez na promet može biti jednofazni i višefazni porez na promet. Jednofazni porez na promet služi kao porez koji se ubire u jednoj fazi proizvodno – prodajnog ciklusa, primjerice kod proizvođača, u trgovini na malo i trgovini na veliko. S druge strane, višefazni porez na promet ubire se za proizvode u svim fazama proizvodno – prodajnog ciklusa. *Kesner – Škreb (2005.)* navodi kao glavnu prednost poreza na promet jednostavnost njegova ubiranja. Takav porez ubire se od strane prodavača u trgovini na malo u relativnom iznosu prodajne cijene. Dakle, nadležne institucije ne moraju raspolagati podacima o poreznim obveznicima za razliku od ostalih vrsta poreznih oblika. Ukoliko se izuzme porez na promet u slučaju procjene porezne snage poreznog obveznika, nadležno tijelo dužno je prikupljati podatke o visini i vrsti dohotka, broju uzdržavanih članova te različitim izdacima poreznog obveznika koji se izostavljaju od oporezivanja. Na navedeni način se u određenoj mjeri reguliraju administrativni troškovi glede poreza na promet. Jedan od glavnih nedostataka poreza na promet jest njegova regresivnost tj. situaciju u kojoj porez na promet u najvišoj mjeri tereti niže slojeve društva. Primjerice, viši slojevi društva većinom manji iznos vlastitog dohotka potroše, dok veći udio investiraju. S druge strane, niži slojevi društva češće troše dohodak na proizvode i usluge, što se odražava na plaćanje porezne obveze u obliku poreza na promet u znatno većoj potrošnji.



Grafikon 3 Tendencija kretanja udjela poreza na dodanu vrijednost u odnosu na ukupne proračunske prihode promatranog razdoblja

Izvor: izrada autora temeljem podataka na <http://www.mfin.hr/hr/drzavni-proracun-arhiva> [pristupljeno 26.7.2019.]

Prema podacima iz grafikona 3. vidljiva je tendencija kretanja prihoda od PDV-a i u razdoblju od 2007. do 2017. godine. Temeljem grafikona vidljivo je da su 2011. godine prihodi od poreza na dodanu vrijednost u padu, a razlog je vjerojatno smanjenje bruto domaćeg proizvoda i promjena opće stope PDV-a sa 23% na 25%. Udio prihoda od poreza na dodanu vrijednost čini otprilike 35% udjela ukupnih prihoda, a razlog je što je veliki dio stanovništva podložan poreznoj obvezi plaćanja stope PDV-a na potrošnju koju u krajnjosti gospodarski subjekt prevaljuje na građana.

3.4. Postojeće problematike poreznih sustava RH i zemalja članica EU

Prema Jelčić (2001.), fizičke i pravne osobe koje djeluju u različitim ekonomsko – pravnim segmentima (pravnici, političari, vlasnici imovine, poduzetnici), zaposleni, nezaposleni i umirovljenici u većim mjerama preokupirani su problemima temeljenim uz visinu poreznog opterećenja, ciljeve i učinke oporezivanja, poreznim olakšicama i oslobođenjima, izbjegavanjem plaćanja poreza i naposljetku porezne evazije i učinci dvostrukog oporezivanja. Potrebno je uvesti razne mjere i načela kojima bi se regulirao postojeći porezni sustav RH i zemalja EU na

način da se spriječe ili ograniče postupci takvih poreznih obveznika. Postoje mnogobrojne problematike poreznih sustava RH i zemalja članica EU, a najčešće se očituju u obliku oporezivanja fizičkih osoba kao poreznog obveznika, porezne evazije, prevaljivanje poreza te dvostruko oporezivanje.

Jelčić (2001.) navodi da je utvrđivanje poreznog obveznika ukoliko se radi o oporezivanju fizičkih osoba značajnija problematika poreznog sustava. U međuvremenu, postavljalo se dvojbeno pitanje prilikom utvrđivanja poreznog obveznika fizičke osobe kao pojedinca ili skupine ljudi. Dakle, izbor između navedenih mogućnosti ima određene prednosti i nedostatke koje treba provjeriti kako bi se rezultat ovakvog suprotstavljanja sveo na minimalnu razinu i prihvatilo adekvatno rješenje. Gledajući sa fiskalnog aspekta adekvatnim rješenjem za odabir poreznog obveznika smatra se skupina ljudi jer kao grupa raspolažu većom ekonomskom snagom tj. dohotkom. Samim time, odabir skupine ljudi kao poreznog obveznika znači mogućnost prikupljanja veće mase novčanih sredstava oporezivanjem što u konačnici ostvaruje očekivani rezultat oporezivanja. Usprkos tomu, skupinom ljudi u funkciji poreznog obveznika ne može se smatrati bilo kakva skupina ljudi za koju bi se trebala vezati porezna obveza, već tu grupu trebaju činiti obiteljske zajednice kao prihvatljivija grupa glede porezne obveze. Glavni razlog zašto je odabir obitelji prihvatljivija skupina pri odabiru poreznog obveznika taj što se porezno zakonodavstvo ne mora prilagođavati određenoj skupini u smislu ubiranja poreza, jer su podatci o dohocima već ranije ažurirani u poslovne knjige. Potrebno je razumjeti činjenicu da se oporezivanje ne primjenjuje samo za ostvarenje fiskalnih učinaka, nego već i za ostvarenje nefiskalnih ciljeva poput ekonomskih, socijalnih, demografskih, kulturnih, političkih i sl. Primjerice, ukoliko u obitelji više članova ostvaruje dohodak tada će agregatna veličina ukupne ekonomske snage te obitelji biti znatno veća od obitelji s manjim brojem zaposlenih članova. Iz toga proizlazi činjenica da princip plaćanja poreza prema ekonomskoj snazi znači da bi u pravilu više poreza trebao platiti porezni obveznik koji ima veći ostvareni dohodak.

Prema *Srb (2004.)* evazija poreza može se protumačiti kao pojava ili radnja koja se javlja prije ili u trenutku naplaćivanja poreza. Drugim riječima, evazija poreza sa teorijskog aspekta predstavlja pokušaj izbjegavanja plaćanja porezne obveze, a samim time i smanjenje fiskalnih prihoda državnog proračuna. *Srb (2004.)* navodi dvije vrste evazija: zakonita evazija i nezakonita evazija. *Zakonita evazija* naziva se i dopuštena porezna evazija, a definira se kao postupak kada

izbjegavanje plaćanja poreza ne dovodi poreznog obveznika u sukob sa zakonom. Slučaj vezan za zakonitu evaziju javlja se u situaciji kada neki porez nije značajno povećan. U takvim situacijama porezni obveznici najčešće prilagođavaju vlastiti položaj tako da izbjegnu obvezu plaćanja poreza. Primjerice ukoliko je zakonom utvrđeno da će se štedni ulozi oporezivati, porezni obveznici će povlačiti štedne uloge iz poslovnih banaka. Ukoliko se iznese zakon o oporezivanju dohotka, zaposlenici tj. porezni obveznici djelovat će u smanjenim radnim aktivnostima. Naposljetku ukoliko se poveća porez na promet, primjerice na cigarete tada će građani reagirati odricanjem potrošnje navedenog proizvoda. Ovakve reakcije građana i poreznih obveznika na oporezivanje pojedinih stavki nisu zabranjene, pa se iz tog razloga nazivaju zakonite evazije. *Perić (2004.)* navodi dva oblika nezakonite evazije kao što su defraudacija (pronevjere) i kontrabanda ili šverc. Pojam *defraudacije* može se definirati kao namjerna radnja ili propuštanje radnje poreznog obveznika koja je usmjerena na način da se izbjegne plaćanje neposrednih poreza. Dakle, defraudacija može biti potpuna ili djelomična. Potpunom defraudacijom se podrazumijeva kada osoba ne prijavi porez, a po zakonu je dužna to učiniti, dok djelomičnom defraudacijom porezni obveznik prijavljuje porez, ali sa smanjenim dohotkom što utječe na visinu poreza. Defraudacija se javlja i u situacijama kada su porezne stope izrazito velike te se kao pojam može protumačiti i utajom tj. povredom pravnih propisa i zakona, a sankcije su u obliku zatvora ili novčanog iznosa. Nezakoniti oblik evazije kao što je *kontrabanda ili šverc* predstavlja oblik nezakonitih radnji poreznih obveznika kojim se izbjegava plaćanje posrednih poreza (poreza na promet, carine). Ovakav oblik evazije često se poistovjećuje sa pojmom krijumčarenje, a postoje tri skupine nezakonitog oblika evazije. Prva skupina kontrabandi ili šverca odnosi se na nedopuštene radnje u unutrašnjem prometu poput vođenja netočnih evidencija i ispostavljanja netočnih faktura te izravne prodaje proizvoda krajnjem korisniku bez obračunatog i naplaćenog poreza na promet. Druga skupina kontrabandi ili šverca odnosi se na promet proizvoda s inozemstvom gdje se izbjegava plaćanje carinskih pristojbi te ostali ilegalni prijenosi proizvoda preko državne granice. Treća skupina kontrabandi ili šverca odnosi se na radnje kod kojih se zbog zaštite zdravlja ljudi, očuvanja globalne zajednice, sprečavanja raznih bolesti, zaštite javnog morala zabrani ili ograniči proizvodnja tj. promet određenih proizvoda u zemlji te njihov uvoz i izvoz. Ovakve vrste zabrana propisane su za primjerice proizvodnju i promet raznih vrsta oružja, droga, zapaljivih tvari i sl. Da bi se spriječile

nezakonite evazije potrebno je uvoditi razne mjere i regulative te kontrole unutarnjih i vanjskih revizorskih institucija kako bi nedopuštene radnje podlijegale u što manjim mjerama i okvirima.

Prevaljivanje poreza može se definirati kao porezna pojava gdje porezni obveznik djelomično ili u cijelosti plaćeni porez prebacuje na drugu osobu, a ova pojava prisutna je kod posrednih poreza. Osoba koja snosi porezni teret razlikuje se od zakonom utvrđenog poreznog obveznika. Prema *Perić (2004.)* prevaljivanje poreza ne predstavlja protuzakonitu radnju te stoga ne postoje sankcije za razliku od porezne evazije. Prevaljivanje poreza je nagon kojim porezni obveznik smanjuje svoju ekonomsku snagu prevaljivanjem poreza na drugu osobu. Ovakva porezna pojava obavlja se tijekom razmjene gdje porezni obveznik povećava cijenu proizvodu ili usluzi za iznos poreza, a ne primjenjuje se na direktne ili neposredne poreze poput poreza na dohodak, poreza na dobit i poreza na nasljedstva i darove.

Problematika oporezivanja prisutna je u Republici Hrvatskoj i u zemljama Europske unije naročito kada je riječ o dvostrukom oporezivanju koji se primjenjuje u svrhe ostvarenja ciljeva ekonomskih i drugih politika. RH potpisala je sporazume o izbjegavanju dvostrukog oporezivanja sa više država.

Dvostruko oporezivanje kao porezna problematika je postupak kada se na oporezive transakcije više puta plati porez. Dijeli se na pravno ili ekonomsko dvostruko oporezivanje, a do dvostrukog oporezivanja može doći unutar države ili u međunarodnim odnosima. Kada osoba za isti dohodak dva puta plati porez riječ je o pravnom dvostrukom oporezivanju, dok ukoliko više sudionika plati porez na istu transakciju riječ je o ekonomskom dvostrukom oporezivanju. Dvostruko oporezivanje unutar države pojavljuje se u državama gdje je razvijenija lokalna samouprava, a do ovakve vrste oporezivanja dolazi ukoliko različite razine vlasti propišu poreze na isti dohodak ili kapital. S druge strane, dvostruko oporezivanje u međunarodnim odnosima predviđa se kada primjerice građanin jedne države ostvari dohodak u drugoj državi, a oporezovan je istim poreznim oblikom od obje države. Nužno je razlikovati pojam dvostruko oporezivanje od pojma kumulacije poreza, gdje se kod kumulacije poreza porezni obveznik oporezuje s dva ili više različita porezna oblika. Važno je napomenuti kako kumulacija poreza nije negativna pojava u suvremenim državama. (Hrvatska gospodarska komora, 2018.)

Gledajući s aspekta država članica Europske unije najučestalije situacije kod kojih dolazi do dvostrukog oporezivanja je oporezivanje dohotka. Primjerice ukoliko stanovnik država članica

EU boravi u jednoj državi, a zaposlen je u drugoj, u slučaju kratkotrajnog obavljanja posla u inozemstvu, te ukoliko stanovnik jedne države članice boravi i aktivno traži posao u drugoj državi, a prenio je naknadu za nezaposlenost iz matične države. U suštini, kako bi se spriječilo negativno i neželjeno djelovanje ili ublažavanje posljedica dvostrukog oporezivanja potrebno je primijeniti sljedeća dva načina koja su opisana prema *Šimurini (2012.)*

1. Unilateralni propisi vlastitog poreznog zakonodavstva na načelima reciprociteta
 - Obuhvaćaju propise domaćih poreznih zakona koje država donosi autonomno, upotrebljavaju se na prekogranične djelatnosti poreznih obveznika rezidentne države. Unilateralni propisi služe za uklanjanje i ublažavanje posljedica problema dvostrukog oporezivanja na području domaće države.
2. Bilateralnim međunarodnim ugovorima za izbjegavanje dvostrukog oporezivanja
 - Ugovori sklopljeni između dviju ili više država u skladu OECD modela ili modela UN-a kako bi se uvažili propisi država članica EU. Bilateralnim ugovorima provodi se izbjegavanje dvostrukog oporezivanja u okviru dohotka, dobiti i imovine. Cilj ovakvih ugovora ne temelji se isključivo na izbjegavanju dvostrukog oporezivanja, već na osiguranju plaćanja poreza u jednoj od država ugovornica prema odredbama EU.

Budući da su među državama članicama EU provedeni brojni sporazumi o izbjegavanju dvostrukog oporezivanja, u većini slučajeva iznos poreza uplaćen u članici zaposlenja oduzima se od iznosa poreza koji se plaća u državi u kojoj stanovnik boravi. Nužno je napomenuti da su porezne stope različite u pojedinim državama članicama, a porezni obveznik platit će porez u onoj državi u kojoj je porezna stopa viša. Problemi koji se javljaju u pogledu dvostrukog oporezivanja među članicama EU i trećih zemalja gotovo su prisutni u obliku u kojem su prisutni i u državama članicama izvan područja EU. Postoje pravne odredbe i smjernice koje djeluju u okviru zajedničke porezne politike država članica EU, stoga članice EU su samostalne glede sklapanja sporazuma o izbjegavanju dvostrukog oporezivanja sa članicama na području EU i izvan granica EU. Dakle, države koje nisu članice Europske unije, a sklope sporazum o izbjegavanju dvostrukog oporezivanja isti se primjenjuje kada navedene države pristupe članstvu Europskoj uniji. Potpisivanje sporazuma o izbjegavanju dvostrukog oporezivanja prvenstveno ovisi o pojedinim državama i nisu se sukladni obvezati pravima EU na sporazum. (Hrvatska gospodarska komora, 2018.)

Problematika koja se odražava na Hrvatsku i ostale države članice Europske unije je problem destimulirajućeg utjecaja dvostrukog oporezivanja na kretanje radne snage i kapitala. Primjerice ukoliko porezni obveznik više puta plati porez na isti dohodak tada će se to odraziti na manji odnos radne snage. U pojedinim državama članicama sporazumi o izbjegavanju dvostrukog oporezivanja razlikuju se po poreznim stopama koje su unaprijed dogovorene, po predmetu oporezivanja na način da je sporazumom regulirano oporezivanje dohodaka ili oporezivanje dohodaka i imovine. Svaki sporazum mora sadržavati elemente koji porezi su predmet sporazuma, koja država ima pravo oporezivanja, kako se raspodjeljuju porezi te koliki je najviši iznos oporezivanja. (Hrvatska gospodarska komora, 2018.)

4. Porez na dobit – pojam, značenje i svrsishodnost

Porez na dobit predstavlja porezni oblik koji je u svrhu korištenja uveden počecima 20. stoljeća (SAD – 1909. g., Njemačka – 1920. g., Austrija – 1934. g., Engleska – 1937. g., Francuska – 1948. g., Hrvatska – 1994. g.). Posebni, izdvojeni porezni oblik uveden je 1965. g. te je stoga Velika Britanija jedna od većih industrijski razvijenih zemalja koja kao porezni oblik uvodi porez na dobit. Sredinom 19. stoljeća prihvaćena je činjenica prema Dietzlu da je financijski rezultat jednog gospodarskog društva zapravo jednak iznosu udjela vlasnika tog društva te da se porezom na dobit oporezuje samo iznos udjela vlasnika društva. Upravo ovakav postupak oporezivanja iznosa udjela vlasnika društva doveo bi do situacije u kojoj se realizira opasnost izbjegavanja plaćanja poreza. U financijsku teoriju i praksu uveden je porezni oblik kojeg su dužni plaćati gospodarski subjekti, pravne osobe, udruge osoba i imovinske mase, a poznat je po nazivu porez na dobit. Porez na dobit predstavlja jedan od najznačajnijih poreznih oblika, a svrstava se u kategoriju izravnih (direktnih) poreza. Gospodarski subjekti dužni su plaćati porez na dobit u skladu sa obavljanjem vlastite gospodarske djelatnosti. Porez na dobit kao izravan (direktan) porez omogućuje poreznom obvezniku da neposredno sudjeluje u plaćanju poreza za svoju gospodarsku djelatnost te ga nije u mogućnosti prevaliti na drugu osobu tj. gospodarski subjekt. Dakle, iz tog razloga porezni obveznik je ujedno i porezni destinatar. S druge strane, porez na dobit predstavlja porezni oblik o kojem postoje razne teze i razmatranja. Porezom na dobit oporezuje se ukupno ostvareni prihod gospodarskih subjekata po stopi od 12% i 18%, što u načelu ovisi o iznosu ukupno ostvarenog prihoda. Dakle, porez na dobit se u razvijenijim zemljama poistovjećuje sa pojmom porez na dohodak. Osnovna razlika proizlazi iz toga da se porezom na dohodak oporezuje ukupni bruto dohodak fizičkih osoba, dok se porezom na dobit oporezuje dohodak pravnih osoba što mu u razvijenijim državama daje značenje „porez na dohodak“ pravnih osoba.

U nastavku ovog poglavlja detaljno će se opisati struktura poreza na dobit u Republici Hrvatskoj gdje će se jasno definirati pojam, karakteristike te razlozi za uvođenjem i opravdanost ubiranja poreza na dobit. U strukturi poreza na dobit razjasnit će se osnovni elementi poput poreznih stopa, poreznog obveznika, poreznih osnovica te olakšica, oslobođenja i poticaja poreza na dobit. Također, opisat će se porezne reforme poreza na dobit na području Republike Hrvatske te

grafičkim putem prikazati promjenu poreza na dobit RH od razdoblja uvođenja istog na navedenom području.

4.1. Struktura poreza na dobit u Republici Hrvatskoj

Prema *Jelčić (2001.)* postoje određene sličnosti poreza na dobit i poreza na dohodak koje se održavaju u elementima oporezivanja poput toga da se oba porezna oblika obračunavaju za dobit odnosno dohodak ostvaren tijekom kalendarske godine, kod oba porezna oblika plaća se akontacija tijekom obračunskog razdoblja, početkom iduće kalendarske godine podnosi se porezna prijava za dobit tj. dohodak ostvaren u prethodnoj godini. Samim time, prilikom utvrđivanja opterećenja za prethodnu godinu ili utvrđivanjem porezne obveze vraća se ili priznaje pretplaćeni iznos poreza. *Jelčić (2001.:221)* navodi nekoliko razmatranja koja predstavljaju teret poreza na dobit, a temelje se na slijedećim stavkama:

- Porez na dobit nastaje kao uzrok društva kapitala odnosno njegovih dioničara koji snose teret poreza na dobit,
- Porez na dobit prevladuje se na principu unaprijed povećanih cijena na potrošače koji postaju nositelji tereta poreza na dobit,
- Prema mnogim razmatranjima dioničari, potrošači i zaposlenici postaju nositelji poreza na dobit, njihov udio međusobno nije jednak te je postotni udio ovih segmenata podložan promjenama.

Budući da porez na dobit kao porezni oblik za objekt oporezivanja primjenjuje gospodarsku djelatnost u sklopu određenog gospodarskog subjekta ili društva potrebno je opisati nekoliko karakteristika istog: (*Jelčić 2001.:222*)

1. Subjekte oporezivanja ne predstavljaju fizičke osobe, već pravne osobe koje djeluju u obliku gospodarskog subjekta, organizacije i određene skupine u svrhe obavljanja određenog cilja
2. Porez na dobit utvrđuje se temeljem ostvarivanja rezultata gospodarske djelatnosti određenog subjekta. Navedena definicija može obuhvatiti razne oblike ovakvog poreza, u kojima se on pojavljivao i pojavljuje se u poreznim sustavima ostalih država. Stoga, ova definicija ne daje odgovore na pitanja poput slijedećih:

- a. Koja udruženja i koje imovinske mase uključuju obvezu plaćanja poreza na dobit, budući da od vremena utemeljenja porez na dobit obuhvaća šire ili uže segmente društva koji nisu konkretno određeni
- b. Nije točno definirano što se podrazumijeva pod rezultatima gospodarske djelatnosti. Također, pri utvrđivanju obveznika poreza na dobit javlja se sličan slučaj.

Često se poistovjećuju pojmovi porez na dobit i porez na dohodak, iz tog razloga je relevantno objasniti oporezivanje na principu subjekata i objekata. Samo značenje pojma porez na dobit mijenja se ovisno o principu oporezivanja subjekta ili objekta. Ukoliko se oporezivanjem poreza na dobit u fokus stavlja subjekt (fizička osoba), porez na dobit treba promatrati kao porez na poduzeće ili gospodarski subjekt što se podosta razlikuje od poreza kojim se oporezuju fizičke osobe ili specifični proizvodi i usluge. S druge strane, ukoliko se promatra porez na dobit s aspekta objekta oporezivanja, a rezultatom gospodarske djelatnosti predviđa se dohodak, tada se o porezu na dobit govori kao o podvrsti poreza na dohodak. Porezom da dohodak poduzeća podrazumijeva se porez na dohodak od nefizičkih osoba. Dok je porez na dobit u okviru Republike Hrvatske podložen raznim promjenama, u današnjici se najčešće podrazumijeva kao porez na dobit glede oporezivanja pravnih osoba ili gospodarskih subjekata.

Jedan od najvažnijih fiskalnih prihoda su upravo porezi jer čine najveći udio u postotku glede proračunskih prihoda. Unatoč tomu, često se postavlja pitanje kako država može od građana i gospodarskih subjekata oduzimati dohodak ili njihovu imovinu radi podmirenja javnih rashoda tj. podmirenja javnih dobara i usluga namijenjenih poreznim obveznicima. Osnovni razlozi za uvođenjem poreza i opravdanost istih smatra se glavnim pitanjem raznih financijskih i pravnih teoretičara na koje će se u nastavku dati konkretan odgovor.

Jelčić (2001.:224. – 227.) ističe nekoliko važnih teorija ključnih za opravdanje poreza na dobit a to su: opravdanje poreza na dobit teorijom ekvivalencije, opravdanje poreza na dobit teorijom žrtve i ekonomsko – političko opravdanje poreza na dobit.

Opravdanje poreza na dobit teorijom ekvivalencije predstavlja oporezivanje u pogledu „usluga za protuuslugu“, a u tom kontekstu takvo oporezivanje sadržano je u tri vrste usluga:

1. Davanje pravne osobnosti. Država kao uslugu gospodarskim subjektima nudi samostalnu pravnu osobnost, a protuusluga koju pravne osobe i građani moraju ispuniti je plaćanje poreza na dobit prema propisanim stopama. Samostalna pravna osobnost omogućuje društvu da djeluje i aktivno radi i nakon smrti jednog od njegovih članova te da izdavanje dionica društva glase na ime.
2. Jamstvo ograničene odgovornosti. Prednost ograničene odgovornosti proizlazi iz toga što se na ovaj način organizacije tj. društva razlikuju od fizičkih osoba te se ovakvo opravdanje temelji na odvojenom oporezivanju.
3. Korištenje javnih dobara. Ovakvo obrazloženje polazi od pretpostavke da dobra tj. usluge koje proizvodi država sudjeluju u proizvodnji dobara i usluga u privatnom sektoru. Iz tog razloga se dobit gospodarskih subjekata odnosno poduzeća oporezuje u cijelosti.

Prema nekim razmatranjima ova teorija državu smatra partnerom koja u proizvodnji sudjeluje uz radi i kapital, ali istu je teško opravdati jer se gospodarskim subjektima potrošnja javno dostupnih dobara u neograničenim količinama ne može izmjeriti ni utvrditi.

Opravljanje poreza na dobit teorijom žrtve temelji se na pretpostavci kako oporezivanje društva osoba i imovinskih masa utječe na porezno opterećenje pojedinih građana. Promatrajući porez na dobit sa aspekta teorije žrtve potrebno je raspodijeliti teret prema stajalištu horizontalne i vertikalne pravednosti oporezivanja. Dakle, horizontalna pravednost obuhvaća jednaku ekonomsku pretpostavku, jednaku poreznu sposobnost koja bi trebala rezultirati jednakim poreznim opterećenjem. S druge strane, vertikalna pravednost obuhvaća porezni teret koji se treba povećati s porastom ekonomske snage društva ili osobe. Budući da se u današnjici kao mjerilo porezne sposobnosti uzima dohodak u nastavku će se razmotriti dva načina:

1. Dokazivanjem da društva raspolažu vlastitom samostalnom poreznom snagom koja je različita i ne ovisi o poreznoj snazi fizičkih osoba tih društava,
2. Dokazivanje da društva ne raspolažu samostalnom poreznom sposobnošću kako bi se fizičke osobe na ravnopravan način oporezivale.

Ekonomsko – političko opravdanje poreza na dobit obuhvaća porez na dobit koji svoju viziju nalazi u ekonomskoj politici, a pojavljuje se kao instrument preraspodjele. Samim time ovakvom teorijom predviđa se preraspodjela dohotka i imovine. U državama gdje se porez na dobit primjenjuje kao samostalni porez, pogodan je samofinanciranju dok se raspodjela dobiti

izbjegava. Budući da porez na dobit sve češće povećava razlike u raspodjeli dohotka i imovine, spajanje poreza na dobit i poreza na dohodak od velike bi važnosti bilo značajno sa ekonomsko – političkog stajališta.

Sukladno odredbama *Ministarstva financija* iz porezne uprave izdvajaju se najvažniji elementi u strukturi oporezivanja poreza na dobit poput poreznog obveznika, poreznih stopa, amortizacije, porezne osnovice i ostalih poreznih oslobođenja i olakšica.

Porezni obveznik poreza na dobit uključuje:

1. Trgovačko društvo i druga pravna osoba koja je rezident RH i obavlja gospodarsku djelatnost samostalno radi ostvarivanja dobiti, dohotka ili drugih gospodarskih koristi,
2. Tuzemna poslovna jedinica inozemnog poduzetnika (nerezident),
3. Fizičke osobe koje ostvaruju dohodak od obrta i s obrtom i s obrtom izjednačenih djelatnosti u skladu sa propisima o porezu na dohodak:
 - a. ako je porezni obveznik u prethodnom razdoblju ostvario ukupni primitak iznad 3 milijuna kuna,
 - b. ako ispunjava dva od sljedeća tri uvjeta:
 - u protekloj kalendarskoj godini ostvario je dohodak veći od 400.000,00 kn,
 - posjeduje dugotrajnu imovinu u vrijednosti iznad 2.000.000,00 kn,
 - ako je u protekloj kalendarskoj godini prosječno zaposlio više od 15 radnika
4. Tijela državne uprave, tijela regionalne i lokalne samouprave, Hrvatska narodna banka, državne ustanove, državni zavodi, vjerske zajednice, političke stranke, sindikati, komore, dobrovoljna vatrogasna društva...

Porezom na dobit po odbitku smatra se tuzemni isplatitelj koji plaća kamate, dividende, udjele u dobiti, autorska prava i druga prava intelektualnog vlasništva (patenti, licence, zaštitni znak) osobama koje se ne smatraju fizičkim osobama i koji plaća usluge istraživanja tržišta, poreznog i poslovnog savjetovanja te revizorske usluge inozemnim subjektima.

Porezna stopa poreza na dobit obračunava se po sljedećim stopama:

1. 12% ukoliko su u kalendarskoj godini (poreznom razdoblju) ostvareni prihodi do 3.000.000,00 kn ili

2. 18% ukoliko su u kalendarskoj godini (poreznom razdoblju) ostvareni prihodi jednaki ili iznad 3.000.000,01 kn

Prema odredbama *Porezne uprave*, porez na dobit po odbitku oporezuje se po stopi od:

- „15% izuzev dividendi i udjela u dobiti na koje se porez po odbitku plaća po stopi od 12%
- 20% na sve usluge i vrste naknada kada se plaćaju osobama koje imaju sjedište ili mjesto stvarne uprave u državama koje se nalaze na EU popisu nekooperativnih jurisdikcija, a s kojima RH primjenjuje ugovor o izbjegavanju dvostrukog oporezivanja.“

Sukladno *Ministarstvu financija*, porezna osnovica ili predmet oporezivanja poreza na dobit predstavlja dobit koja se utvrđuje u skladu sa računovodstvenim propisima kao razlika između prihoda i rashoda prije obračuna poreza na dobit, a koja je uvećana ili umanjena prema odredbama Zakona o porezu na dobit. Za polaznu stavku prilikom izračuna porezne osnovice poreza na dobit uzima se rezultat poslovanja iskazan u računu dobiti i gubitka te bilanci koji se ujedno povećavaju, smanjuju i ispravljaju za prihode i rashode priznate u oporezivanju. Porezna osnovica poreznog obveznika rezidenta sadrži dobit ostvarenu na domaćem i inozemnom tržištu, dok se poreznom osnovicom nerezidenta podrazumijeva dobit ostvarena u tuzemstvu. Bruto iznos naknade koju tuzemni isplatiatelj plaća nerezidentu tj. inozemnom primatelju jest porez na dobit po odbitku od porezne osnovice.

Poslovanje u gospodarskoj djelatnosti ne mora uvijek završiti pozitivnim financijskim rezultatom. Iz tog razloga porezni obveznik (pravna ili fizička osoba) može ostvariti negativan rezultat tj. financijski gubitak temeljem izvještaja u računu dobiti i gubitka. Sukladno navedenom, primjenjuje se porezna osnovica koja utječe na povećanje ili smanjenje gubitka kako bi se isti nadoknadio.

Prema *Ministarstvu financija* povećanje porezne osnovice poreza na dobit tj. smanjenje gubitka obračunava se na sljedeće stavke:

1. Svotu amortizacije,
2. 70% troškova reprezentacije (troškovi odmora, sporta, rekreacije, darovi sa ili bez otisnutog znaka proizvoda ili tvrtke, troškovi zrakoplova, kuća za odmor) u visini troškova koji su nastali u skladu sa poslovnim partnerom,

3. 30% troškova vezanih s vlastitim ili unajmljenim motornim vozilima i drugim sredstvima za osobni prijevoz,
4. Rashode s pripadajućim PDV-om, porezom na dohodak, prirezom porezu na dohodak te obveznim doprinosima nastali u svezi skrivenih isplata dobiti, izuzimanja dioničara, članova društva i fizičkih osoba koje obavljaju samostalnu djelatnost od koje se plaća porez na dobit.

Prema *Ministarstvu financija*, smanjenje porezne osnovice poreza na dobit tj. povećanje gubitka također se obračunava na sljedeće stavke:

1. Prihode od dividendi i udjela u dobiti,
2. Prihode od vrijednosnih usklađenja dionica i udjela (nerealizirani dobici) ukoliko su uključeni u poreznu osnovicu,
3. Svotu amortizacije koja nije bila porezno priznata u proteklim rashodima,
4. Državnu potporu za obrazovanje i izobrazbu.

Sukladno Zakonom o porezu na dobit postoje određene porezne olakšice i oslobođenja za porezne obveznike u svrhe obavljanja djelatnosti na potpomognutim područjima, a navedene stavke očituju se na sljedeće:

1. Porezni obveznici ne plaćaju porez na dobit ukoliko obavljaju djelatnost na području grada Vukovara te koji zapošljavaju više od pet zaposlenika u radnom odnosu na neodređeno vrijeme pri čemu više od 50% zaposlenika ima prebivalište i borave u području grada Vukovara
2. Porezni obveznici plaćaju porez na dobit 50% od propisane stope poreza ukoliko obavljaju djelatnost na području jedinica lokalne samouprave svrstanih u 1. skupinu po stupnju razvijenosti te zapošljavaju više od pet zaposlenika u radnom odnosu na neodređeno vrijeme pri čemu više od 50% zaposlenika ima prebivalište i boravište na području jedinica lokalne samouprave.

Sukladno odredbama *Zakona o porezu na dobit* porezni obveznik dužan je podnijeti prijavu poreza na dobit za porezno razdoblje te platiti porez na dobit u razdoblju tj. roku u kojem podnosi prijavu. Ukoliko je porezni obveznik povodom računovodstvenih standarda svrstan u kategoriju velikih i srednjih poduzetnika, obavezan je podnijeti prijavu poreza na dobit

elektroničkim putem. U nastavku će biti prikazana slika PD obrasca za podnošenje porezne prijave poreza na dobit. Ista se dostavlja Poreznoj upravi najkasnije četiri mjeseca nakon isteka razdoblja za koje se utvrđuje porez na dobit.

MINISTARSTVO FINANCIJA
POREZNA UPRAVA

OBRAZAC PD

PRIJAVA POREZA NA DOBIT

za razdoblje od _____ do _____
(dan, mjesec, godina) (dan, mjesec, godina)

Osobni identifikacijski broj (OIB) | | | | | | | | | |

Naziv / ime i prezime poreznog obveznika

Broj zaposlenih na osnovi stvarnih sati rada (cijeli broj) na kraju poreznog razdoblja | | | | |

Potvrda primitka prijave
(popunjava Porezna uprava)

(Nadnevak) (Potpis)

UTVRĐIVANJE POREZNE OSNOVICE I POREZNE OBEVEZE

u kunama i lipama

R.br.	Opis	Iznos
I. DOBIT / GUBITAK IZ RAČUNA DOBITI I GUBITKA		
1.	UKUPNI PRIHODI	
2.	UKUPNI RASHODI	
3.	DOBIT (r. br. 1. – r. br. 2.)	
4.	GUBITAK (r. br. 2. – r. br. 1.)	
II. POVEĆANJE DOBITI / SMANJENJE GUBITKA		
5.	Amortizacija (čl. 12. st. 13., 16., 17., 18. i 19. Zakona)	
6.	50% troškova reprezentacije (čl. 7. st. 1. t. 3. Zakona)	
7.	Iznos nepriznatih troškova za osobni prijevoz (čl. 7. st. 1. t. 4. Zakona)	
8.	Manjkovi na imovini iznad visine utvrđene odlukom Hrvatske gospodarske komore, odnosno Hrvatske obrtničke komore (čl. 7. st. 1. t. 5. Zakona)	
9.	Rashodi utvrđeni u postupku nadzora (čl. 7. Zakona)	
10.	Troškovi pristupne naplate poreza i drugih davanja (čl. 7. st. 1. t. 6. Zakona)	
11.	Troškovi kazni za prekršaje i prijestupe (čl. 7. st. 1. t. 7. Zakona)	
12.	Zatezne kamate između povezanih osoba (čl. 7. st. 1. t. 8. Zakona)	
13.	Povlastice i drugi oblici imovinskih koristi (čl. 7. st. 1. t. 9. Zakona)	
14.	Rashodi darovanja iznad propisanih svota (čl. 7. st. 1. t. 10. Zakona)	
15.	Kamate na zajmove dioničara i članova društva (čl. 8. Zakona)	
16.	Kamate između povezanih osoba (čl. 14. Zakona)	
17.	Rashodi od nerealiziranih gubitaka (čl. 7. st. 1. t. 1. Zakona)	
18.	Amortizacija iznad propisanih stopa (čl. 12. st. 5. i 6. Zakona i čl. 22. Pravilnika)	
19.	Iznos povećanja porezne osnovice zbog promjene metode utvrđivanja porezne osnovice (čl. 16. Zakona)	
20.	Vrijednosno usklađenje i otpis potraživanja (čl. 9. Zakona)	
21.	Vrijednosno usklađenje zaliha (čl. 10. Zakona)	
22.	Vrijednosno usklađenje financijske imovine (čl. 10. Zakona)	
23.	Troškovi rezerviranja (čl. 11. Zakona)	
24.	Povećanja porezne osnovice za sve druge rashode (čl. 7. st. 1. t. 13. Zakona) i ostala povećanja	
25.	Povećanja dobiti za ostale prihode i druga povećanja dobiti (čl. 17. st. 5. i 6. i 17. Zakona, čl. 6. st. 7. Zakona i čl. 12. a Pravilnika)	
26.	UKUPNA POVEĆANJA DOBITI / SMANJENJA GUBITKA (r. br. 5. do 25.)	
III. SMANJENJE DOBITI / POVEĆANJE GUBITKA		
27.	Prihodi od dividendi i udjela u dobiti (čl. 6. st. 1. t. 1. Zakona)	
28.	Nerealizirani dobiti (čl. 6. st. 1., toč. 2. Zakona)	
29.	Prihodi od naplaćenih otpisanih potraživanja (čl. 6. st. 1. t. 3. Zakona)	
30.	Ostali rashodi ranijih razdoblja (čl. 6. st. 2. Zakona)	
31.	Smanjenja dobiti za ostale prihode	
32.	Smanjenje dobiti zbog promjene metode utvrđivanja porezne osnovice (čl. 16. Zakona)	
33.	Trošak amortizacije koji ranije nije bio priznat (čl. 6. st. 1. t. 4. Zakona)	
34.	Ukupni iznos državnih potpora, čl. 6. st. 1. t. 5. (r. br. 34.1. i r. br. 34.2.)	

34.1. Državna potpora za obrazovanje i izobrazbu (čl. 14. Pravilnika)

34.2. Državna potpora za istraživačko razvojne projekte (čl. 15. Pravilnika)

35. UKUPNA SMANJENJA DOBITI / POVEĆANJA GUBITKA (r. br. 27. do 34.)

IV. POREZNA OSNOVICA

36. Dobit / gubitak nakon povećanja i smanjenja (r. br. 3 + r. br. 26. – r. br. 35.) ili (r. br. 4. – r. br. 26. + r. br. 35.)

37. Preneseni porezni gubitak (čl. 17. Zakona)

38. Porezna osnovica (r. br. 36. – r. br. 37.)

V. POREZNI GUBITAK

39. Dobit / gubitak nakon povećanja i smanjenja (r. br. 3 + r. br. 26. – r. br. 35.) ili (r. br. 4. – r. br. 26. + r. br. 35.)

40. Preneseni porezni gubitak (čl. 17. Zakona)

41. Porezni gubitak za prijenos (r. br. 39. – r. br. 40.)

VI. POREZNA OBEVEZA

42. Porezna osnovica (r. br. 38.)

43. Porezna stopa (čl. 28. Zakona)

44. Porezna obveza (r. br. 42. × r. br. 43.)

VII. POREZNE OLAKŠICE, OSLOBOĐENJA I POTICAJI

45. Olakšice i oslobođenja za potpomognuta područja (r. br. 46. + r. br. 47.)

46. Olakšice i oslobođenja na području Grada Vukovara (čl. 28. a st. 1. Zakona i čl. 42. Pravilnika)

47. Olakšice i oslobođenja na području i skupine (čl. 28. a st. 2. Zakona i čl. 42. Pravilnika)

48.

49. Olakšice prema čl. 8., 9., 25. i 26. Zakona o poticanju ulaganja i čl. 43. a st. 1. i 2. Pravilnika (r. br. 49.1. + r. br. 49.2. + r. br. 49.3. + r. br. 49.4.)

49.1. Iznos olakšice za mikropoduzele uz primjenu umanjene stope za 50%

49.2. Iznos olakšice uz primjenu umanjene stope za 50%

49.3. Iznos olakšice uz primjenu umanjene stope za 75%

49.4. Iznos olakšice uz primjenu umanjene stope za 100%

50. Olakšice prema čl. 25. Zakona o poticanju ulaganja i čl. 43. a st. 3. Pravilnika (r. br. 50.1. + r. br. 50.2. + r. br. 50.3. + r. br. 50.4.)

50.1. Iznos olakšice uz primjenu umanjene stope za 50%

50.2. Iznos olakšice uz primjenu umanjene stope za 65%

50.3. Iznos olakšice uz primjenu umanjene stope za 75%

50.4. Iznos olakšice uz primjenu umanjene stope za 100%

51. Ukupni iznos poticanja ulaganja (r. br. 49. + r. br. 50.)

52. Ukupni iznos olakšica, oslobođenja i poticaja (r. br. 45. + r. br. 51.)

VIII. POREZNA OBEZA NAKON ODBITKA OLAKŠICA, OSLOBOĐENJA I POTICAJA

53. Porezna obveza (r. br. 44. – r. br. 52.)

54. Uračunavanje poreza plaćenog u inozemstvu (čl. 30. Zakona)

55. Porezna obveza (r. br. 53. – r. br. 54.)

56. Uplaćeni predujmovi

57. Razlika za uplatu (r. br. 55. – r. br. 56.)

58. Razlika za povrat (r. br. 56. – r. br. 55.)

59. Predujmovi za sljedeće porezno razdoblje (čl. 47. st. 3. t. 59. Pravilnika)

ZA ISTINITOST I VJERODOSTOJNOST PODATAKA JAMČIM VLASTITIM POTPISOM

NADNEVAK | | | | |

(porezni obveznik/opunomoćenik/ovlašteni porezni savjetnik)

Slika 2 Obrazac PD za prijavu poreza na dobit

Izvor: <https://www.porezna-uprava.hr> [pristupljeno 21.7.2019.]

4.2. Porezne reforme vezane za porez na dobit u Republici Hrvatskoj

Vlaić (2017.) navodi da osnovna zadaća reformi poreznog sustava leži u pojednostavljenju sustava oporezivanja i smanjenju poreznog opterećenja. Da bi se navedene zadaće uspješno realizirale potrebno je donijeti jasne i kvalitetne porezne propise kako bi se izbjegle potrebe za dopunama i izmjenama istih. Iz tog razloga, potrebno je smanjiti broj poreznih oblika, smanjiti broj poreznih olakšica i oslobođenja te smanjiti kompleksnost naplate poreza i razreza poreza. Upravo bi se zbog toga smanjila potreba za pravilnicima, uputama i podzakonskim aktima. Dakle, poreznim reformama olakšala bi se kontrola oporezivanja, smanjilo bi se porezno opterećenje kao posljedica neto učinka oporezivanja, povećala bi se preglednost poreznog sustava te olakšala komunikacija među sudionicima poreznog sustava. Unatoč tomu, porezni obveznici Republike Hrvatske i ostalih država članica EU lakše bi podnijeli obvezu plaćanja poreza na dobit i ostalih oblika ukoliko bi imali predložen jasniji uvid u porezni sustav kao i mjere porezne politike te načine trošenja proračunskih sredstava.

Sustav oporezivanja Republike Hrvatske u budućnosti nastoji postići stimulativni porezni sustav i porezno rasterećenje pa se iz tog razloga primjenjuju reforme poreza na dobit gdje zaštitna kamata predstavlja važnu ulogu. Značajnije porezne reforme poreza na dobit sa višim odstupanjima poreznih stopa pojavljivale su se u sljedećim razdobljima: (*Parać, 2007.*)

1. od 1994. do 1996. godine: nominalna stopa poreza na dobit u iznosu od 25%, bez poreza na dohodak od kapitala i prireza, uz nominalnu zaštitnu kamatu u relativnom iznosu od 3%
2. od 1997. do 2000. godine: nominalna stopa poreza na dobit u iznosu od 35%, bez poreza na dohodak od kapitala i prireza, uz nominalnu zaštitnu kamatu u relativnom iznosu od 5%

3. od 2001. do 2004. godine: nominalna stopa poreza na dobit u iznosu od 20%, s porezom na dohodak od kapitala po stopi u iznosu od 15% (uvećano za pripadajući porez), bez zaštitne kamatne stope
4. od 2005. godine: nominalna stopa poreza na dobit u iznosu od 20%, bez poreza na dohodak od kapitala i prireza, bez zaštitne kamatne stope

Prema *Paraću (2007.)*, zaštitna kamatna stopa može se definirati kao svojevrsna porezna olakšica u svrhe oporezivanja poduzetničke dobiti, pod uvjetom da se u poslovnom pothvatu priznaje cijena uloženog kapitala, uz utvrđenu nominalnu stopu realne kamate. Iznos zaštitne kamatne stope predstavlja odbitnu stavku prilikom utvrđivanja porezne osnovice.

Tablica 1 Porezna reforma poreza na dobit Republike Hrvatske u razdoblju od 1994. do 2005. godine

Izvor: Vlastita izrada autora temeljem podataka Santini Guste, 2009. Porezna reforma i financijske krize

GODINA	Ukupni porezni prihodi (u milijunima kuna)	Prihodi od poreza na dobit (u milijunima kuna)	Udio prihoda od poreza na dobit u ukupnih prihodima	Porezna stopa poreza na dobit
1994.	22.337.000	591.584	2,65%	25%
1995.	26.504.000	1.009.073	3,81%	25%
1996.	28.531.000	1.271.183	4,45%	25%
1997.	31.337.000	1.785.259	5,70%	35%
1998.	40.327.000	2.461.000	6,10%	35%
1999.	38.318.000	2.364.000	6,17%	35%
2000.	39.939.000	1.673.000	4,19%	35%
2001.	40.493.000	1.987.163	4,91%	20%
2002.	42.775.000	2.659.108	6,22%	20%
2003.	45.281.000	3.074.466	6,79%	20%
2004.	47.149.000	3.390.381	6,64%	20%

2005.	49.942.000	3.951.000	7,91%	20%
-------	------------	-----------	-------	-----

U navedenoj tablici prikazane su najznačajnije godine porezne reforme glede visokih oscilacija stopa poreza na dobit. Prihodi poreza na dobit 1998. godine iznose 2 461 milijuna kuna što predstavlja otprilike 38% više u odnosu na 1997. godinu. Razlog naglih porasta prihoda poreza na dobit u 1998. u odnosu na 1997. godinu prouzrokovao je porastom porezne stope sa 25% na 35%. Poreznom reformom 2001. godine iznos prihoda od poreza na dobit povećao se za otprilike 19% u odnosu na 2000. godinu, a razlog je zbog smanjenja porezne stope sa 35% na 20% jer na taj način veći broj poreznih obveznika oporezuje svoju dobit na adekvatan i učinkovit način. Provedbom zakona i ostalih pravnih akata stopa poreza na dobit ostvarena u 2001. godini u iznosu od 20% zadržala je konstantnu stopu sve do porezne reforme 2017. godine. Unatoč tomu, smanjenjem poreznih stopa poreza na dobit utječe se i na smanjenje poreznih evazija i drugih nezakonitih radnji koje su prisutne kao problematika u poreznom sustavu.

4.3. Promjene u strukturi poreza na dobit

Porezni sustav svake države uključujući i Republiku Hrvatsku podložan je manjim ili većim promjena na način da se zakonskim odredbama nastoji povećati efikasnost i jednostavnost ubiranja poreza. Republika Hrvatska dosegla je značajan broj izmjena zakona i podzakonskih akata u gotovo 26 godina postojanja neovisne države, ali reforma tj. porezna promjena koja je najkompleksnija i najznačajnija regulirana je zakonom 1. siječnja 2017. godine. Mnogobrojne izmjene poreznih propisa određene države ishodište je poreznim nestabilnostima, nesigurnostima glede poreznih obveznika i potencijalnih investitora. Također, porezne promjene velikim dijelom predstavljaju problem knjigovodstvenim djelatnicima i poreznim službenicima zbog neujednačenosti u postupanju. U razdoblju od 2012. do 2015. godine napravljene su 44 izmjene i dopune propisa u poreznom sustavu pod uvjetom da se uz kvalitetnu poreznu reformu regulira i posloži ustroj Porezne uprave radi što kvalitetnijeg, bržeg i efikasnijeg postupanja.

Sukladno izmjenama i dopunama Zakona o porezu na dobit uvedeno je nekoliko važnih promjena oporezivanja dobiti. Primjerice starim zakonom utvrđena je jedinstvena porezna stopa od 20%, uz primjenu olakšica za reinvestiranu dobit te olakšice za potpomognuta područja skupine 1. i 2. ukoliko porezni obveznici obavljaju djelatnosti u navedenim područjima. Jedna od

značajnijih promjena poreza na dobit odnosi se na paušalnu poreznu osnovicu koja se utvrđuje ovisno o visini prihoda od gospodarske djelatnosti. Paušalna porezna osnovica odnosi se na neprofitne pravne osobe (udruge, sportski klubovi, vjerske zajednice, političke stranke, zaklade...), koje povremeno ostvaruju gospodarsku djelatnost te im je omogućeno utvrđivanje porezne obveze u paušalnom iznosu ukoliko u prethodnoj kalendarskoj godini nisu ostvarili prihode veće od iznosa propisanog za ulazak u sustav poreza na dodanu vrijednost (300.000,00 kuna), dok se prije poreznih promjena utvrđivanje porezne obveze u paušalnom iznosu za porezne obveznike obračunavao na prihode veće od 230.000,00 kuna.

U nastavku je prikazana tablica obračuna porezne obveze u paušalnom iznosu ukoliko porezni obveznici ostvare prihode za obavljanje gospodarske djelatnosti u iznosu do 300.000,00 kuna. Porezna osnovica u iznosu od 12.750,00 kn izračunava se kao razlika između primitaka u iznosu 85.000,00 kuna i porezno priznatih izdataka u visini 85% ako porezni obveznik ostvaruje ukupne prihode do 85.000,00 kn. S druge strane, svaka iduća porezna osnovica izračunava se kao razlika između primitaka predviđenih za tu osnovicu i porezno priznatih izdataka u visini 85% ako porezni obveznik ostvaruje ukupne prihode predviđene za tu poreznu osnovicu.

Tablica 2 Paušalna porezna osnovica poreza na dobit

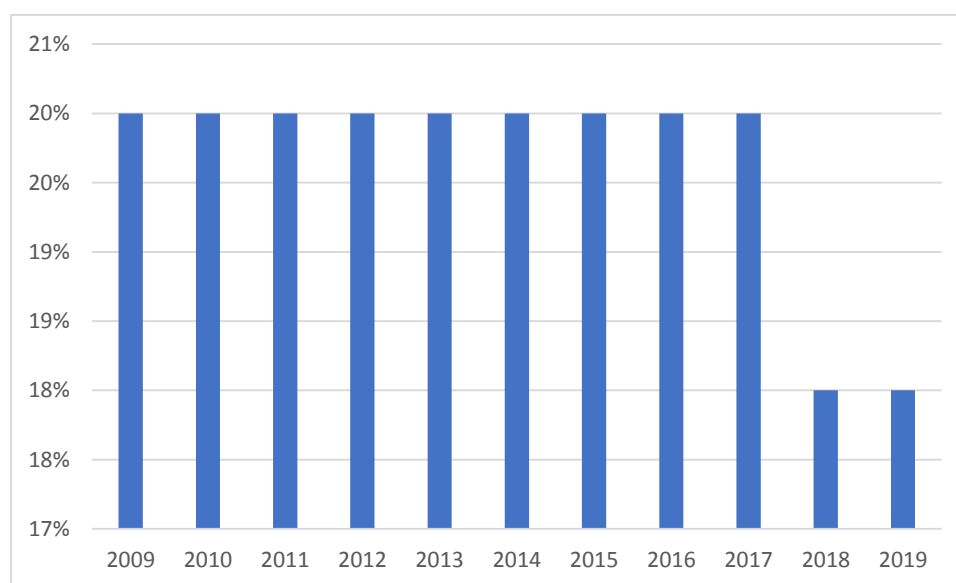
Izvor: D. Vlaić, Najznačajnije izmjene hrvatskog poreznog sustava

PRIHOD	POREZNA OSNOVICA	GODIŠNJI PAUŠALNI POREZ
0 – 85.000,00 kn	12.750,00 kn	1.530,00 kn
85.000,01 – 115.000,00 kn	17.250,00 kn	2.070,00 kn
115.000,01 – 149.500,00 kn	22.425,00 kn	2.691,00 kn
149.500,01 – 230.000,00 kn	34.500,00 kn	4.140,00 kn
230.000,01 – 300.000,00 kn	45.000,00 kn	5.400,00 kn

Prema *Vlaiću (2017.)*, najvažnija promjena poreza na dobit usmjerena je na porezne obveznike čiji godišnji ukupni prihodi ne prelaze 3 milijuna kuna. Porezni obveznici koji ostvare ukupne prihode do 3 milijuna kuna mogu utvrditi poreznu obvezu po načelu blagajne, pod uvjetom da i porez na dobit obračunavaju sukladno načelu blagajne tj. naplaćene realizacije. Porezni

obveznici obvezuju se ostati minimalno tri godine u sustavu načela blagajne, pod uvjetom da se načelo blagajne primjenjuje sukladno utvrđivanju obveze poreza na dobit podnošenjem prijave poreza na dobit uz obrazac PD. S druge strane, prilikom sastavljanja temeljnih financijskih izvještaja (bilanca i račun dobiti i gubitka) primjenjuju se međunarodni i hrvatski računovodstveni standardi bez primjene načela blagajne. Načelo blagajne može se definirati kao oblik evidencije po kojoj se primitci obračunavaju nakon što su naplaćeni, dok se izdaci obračunavaju nakon što su plaćeni.

Jedna od osnovnih promjena u oporezivanju poreza na dobit realizira se u 2017. godini. Prije utvrđivanja izmjene zakona o porezu na dobit isti se oporezivao za porezne obveznike po stopi od 20%. Stupanjem na snagu Zakona o porezu na dobit 2017. godine, porez na dobit oporezuje se po stopi od 12% za porezne obveznike koji obavljanjem gospodarske djelatnosti u poreznom razdoblju ostvare ukupne godišnje prihode do 3.000.000,00 kn. S druge strane, sukladno Zakonu o porezu na dobit, ista se oporezuje po stopi od 18% za porezne obveznike koji obavljanjem gospodarske djelatnosti u poreznom razdoblju ostvare ukupne godišnje prihode iznad 3.000.000,00 kn. Ostale promjene poreza na dobit odnose se na povećanje porezne osnovice poreza na dobit koja utječe na smanjenje gubitka, a očituju se u uvećanju troškova reprezentacije za 70% umjesto prijašnjih 50%. Također, u iznosu od 30% povećava se osnovica troškova u svrhe osobnog prijevoza u odnosu na prijašnjih 50%.



Grafikon 4 Promjene poreza na dobit RH u razdoblju od 2009. do 2019. godine

Izvor: Vlastita izrada autora temeljem podataka na TradingEconomics

<https://tradingeconomics.com/> [pristupljeno 4. srpnja 2019. godine]

U navedenom grafikonu prikazane su promjene poreza na dobit RH u razdoblju od 2009. do 2019. godine. Može se vidjeti kako su porezne stope poreza na dobit do 2017. godine konstante u iznosu od 20%. Stupanjem na snagu i izmjenama Zakona o porezu na dobit 2017. godine, porezne stope poreza na dobit oporezuju se na iznose ispod ili iznad 3.000.000,00 kn ukupnih godišnjih prihoda poreznih obveznika po stopi poreza na dobit u iznosu od 12 i 18% respektivno.

5. Usporedba konkurentnosti poreza na dobit između zemalja članica EU i Republike Hrvatske

U današnjici ne postoje države koje imaju isti sustav oporezivanja, stoga je sve učestaliji pojam harmonizacije poreznog sustava. Osnovna zadaća harmonizacije poreznog sustava proizlazi iz toga da se sa gospodarskog i poreznog aspekta osigura djelovanje zajedničkog tržišta radi uklanjanja fiskalnih prepreka koje utječu na otežavanje konkurencije zajedničkog tržišta. Dakle, prvenstveno postoji nekoliko glavnih čimbenika koji utječu na porezni sustav koji se međusobno razlikuje od države do države. Veliku pažnju konkurentnosti poreza na dobit između zemalja članica EU i Republike Hrvatske pridonose čimbenici poput veličine teritorija i broja stanovnika, gospodarske razvijenosti zemlje, strukture gospodarstva, pripadnosti određenom političkom ili ekonomskom spajanju, stopa nezaposlenosti, politički ustroj države, dohodak po stanovniku te naposljetku opremljenost porezne uprave. Sustav oporezivanja trebao bi se temeljiti na osnovnom Smithovom načelu pravednosti koje govori da porezni obveznici trebaju biti oporezivani proporcionalno ostvarenom dohotku. Glavna problematika ovog načela prouzrokovana je velikom neravnopravnošću u plaćanju poreza općenito. Primjerice, sustav bi trebao biti podložan na način da porezni obveznici tj. građani višeg imovinskog statusa izvršavaju poreznu obvezu glede plaćanja viših poreznih stopa za razliku od građana nižeg imovinskog statusa. Gledajući sa takvog aspekta, ukoliko bi se navedeno načelo primjenjivalo, sustav bi trebao omogućiti ravnomjerniju raspodjelu poreznog tereta, čime bi se uvelike smanjile problematike poreznog sustava poput evazije i dvostrukog oporezivanja. U suštini, harmonizacija

poreznog sustava država članica EU trebala bi se usmjeriti prema načelu supsidijarnosti. Ovim načelom pretpostavlja se da bi središnja razina vlasti trebala biti fokusirana na donošenje odluka, ukoliko ciljeve koje planira ostvariti može postići na učinkovit i adekvatan način za razliku od zemalja članica EU.

Činjenica oporezivanja dobiti temelji se na tome da se porez na dobit može koristiti kao učinkovito sredstvo državne intervencije budući da zemlje članice EU i Republika Hrvatska gospodarskim subjektima omogućuju korištenje javnih dobara poput objekata infrastrukture kako bi ih gospodarski subjekti iskoristili u vlastitom poslovanju. S druge strane, gledajući sa stajališta oporezivanja dobiti i kapitalnih dobitaka gospodarskih subjekata ukoliko se osniva novi gospodarski subjekt ili ukoliko se nove investicije prostiru u druge zemlje članice EU, treba promatrati gdje je kapitalno najpovoljnije investirati te gdje je najveća stopa povrata kapitalnih ulaganja. Dakle, pronalaze se prikladne metode pomoću kojih se vrednuje gdje je najisplativije uložiti kapital tj. gdje je najisplativije osnovati gospodarski subjekt radi stvaranja kapaciteta na efikasan način. U današnjici, proizvodi i usluge imaju veću slobodu kretanja između zemalja članica EU, a način na koji je uređen sustav oporezivanja dobiti gospodarskih subjekata može omogućiti mobilnost kapitala iz razvijenijih zemalja članica u manje razvijene zemlje tržišnog gospodarstva. Globalizacija kao bitan segment utjecala je na povećanje mobilnosti kapitala i razvoja gospodarstva te jednim dijelom na harmonizaciju i opće odredbe oporezivanja.

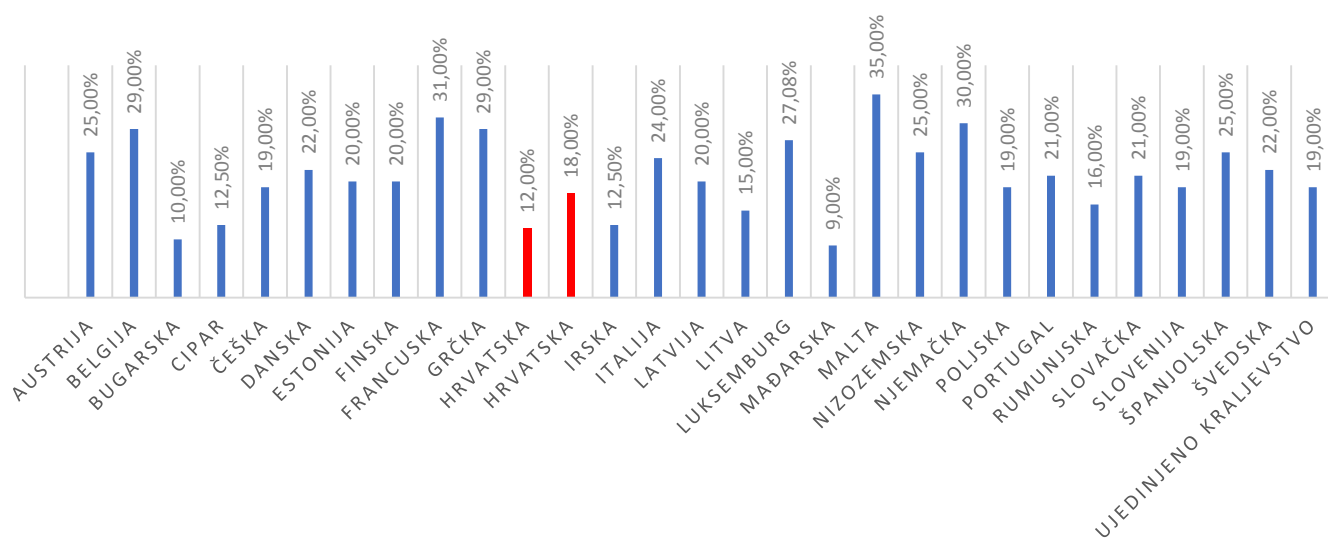
Usvajanjem novih pristupa oporezivanja dobiti gospodarskih subjekata od strane Europske unije, postiže se pravednija i učinkovitija struktura oporezivanja i djelomično izbjegavanje poreza na dobit. Prema *Šinkoviću (2017.)* takvi pristupi trebaju se temeljiti na sljedećim ciljevima: (članak Porez na dobit u kontekstu prava EU – hrčak)

1. Ponovno postići veze sukladno oporezivanju i mjestu obavljanja gospodarske djelatnosti
2. Omogućiti točno vrednovanje aktivnosti gospodarskih subjekata u nadležnosti zemalja članica EU
3. Stvoriti konkurentan i poticajan sustav oporezivanja dobiti gospodarskih subjekata u zemljama EU radi povećanja otpornosti poslovnog sektora
4. Zaštititi jedinstveno tržište te osigurati snažan pristup EU vanjskim pitanjima oporezivanja dobiti gospodarskih subjekata

U narednim potpoglavljima detaljno će se analizirati porez na dobit s aspekta država članica Europske Unije kroz promatrana razdoblja. Također, sa istraživačkog aspekta prikazat će se struktura udjela prihoda i rashoda Republike Hrvatske i država članica EU. Naposljetku detaljno će se analizirati porez na dobit Republike Hrvatske i razvijenijih zemalja primjenom komparativne analize istog.

5.1. Analiza poreza na dobit s aspekta država članica Europske Unije

U ovom potpoglavlju analizirat će se porez na dobit 28 država članica Europske Unije. Detaljno će se prikazati porez na dobit za 2018. godinu te uz pomoć grafikona precizno dočarati najznačajnije promjene glede navedenog poreza. Kako je već opisano u prethodnim poglavljima, porez na dobit gospodarskih subjekata očituje se u oporezivanju dobiti pravnih osoba, dok su fizičke osobe obvezne plaćati porez na dohodak. Glede gospodarskih subjekata oporezivanje dobiti temelji se kao cijena koju se plaća za povlastice ograničene odgovornosti vlasnika gospodarskih subjekata (dioničkih društava i društava s ograničenom odgovornošću).



Grafikon 5 Porez na dobit država članica Europske unije za 2018. godinu (izraženo u %)

Izvor: izrada autora temeljem podataka na <https://tradingeconomics.com/>

Grafikonom 2. prikazana je stopa poreza na dobit država članica Europske Unije za 2018. godinu. Prema podacima iz grafikona, može se vidjeti da Mađarska i Bugarska imaju stopu poreza na dobit u relativnom iznosu od 9 i 10% respektivno. Budući da Mađarska raspolaže gotovo najnižom stopom poreza na dobit, ista pruža tvrtkama jedno od najpovoljnijih poslovnih okruženja u regiji. Sukladno izjavama vodećeg partnera tvrtki za profesionalne usluge, tvrdi da je jedna od presudnih namjera smanjenja stope poreza na dobit u Mađarskoj jačanje konkurentnosti i privlačenje kapitala što uvelike utječe na poslovanje gospodarskih subjekata. Dakle, razvojem tehnologije, utjecaja globalizacije i geopolitičkih promjena ulagači su postali fleksibilniji glede mađarske industrije. S druge strane, Bugarska u navedenom razdoblju raspolaže stopom poreza na dobit u relativnom iznosu od 10%. Razlog uštede poreza na dobit u Bugarskoj u iznosu od 10% jedan je od načina zašto mnogi poduzetnici i gospodarski subjekti imaju u vidu osnovati poduzeća u navedenoj državi. Samim time, Bugarska pruža prigodne mogućnosti poduzećima i poduzetnicima kako bi se smanjili porezi, stoga je Europski sud potvrdio slobodu kretanja i premještanje dijela poduzeća u drugu zemlju članicu isključivo radi oporezivanja. Oporeziva dobit Bugarske predstavlja godišnji financijski rezultat (prihode ili rashode) u skladu sa uvjetima porezne svrhe. Neka izdvajanja (oslobođenja) od poreza na dobit države Bugarske su: investicijska društva posebne namjene, zatvorena licencirana investicijska društva te kolektivni investicijski programi ovlašteni za javnu ponudu.

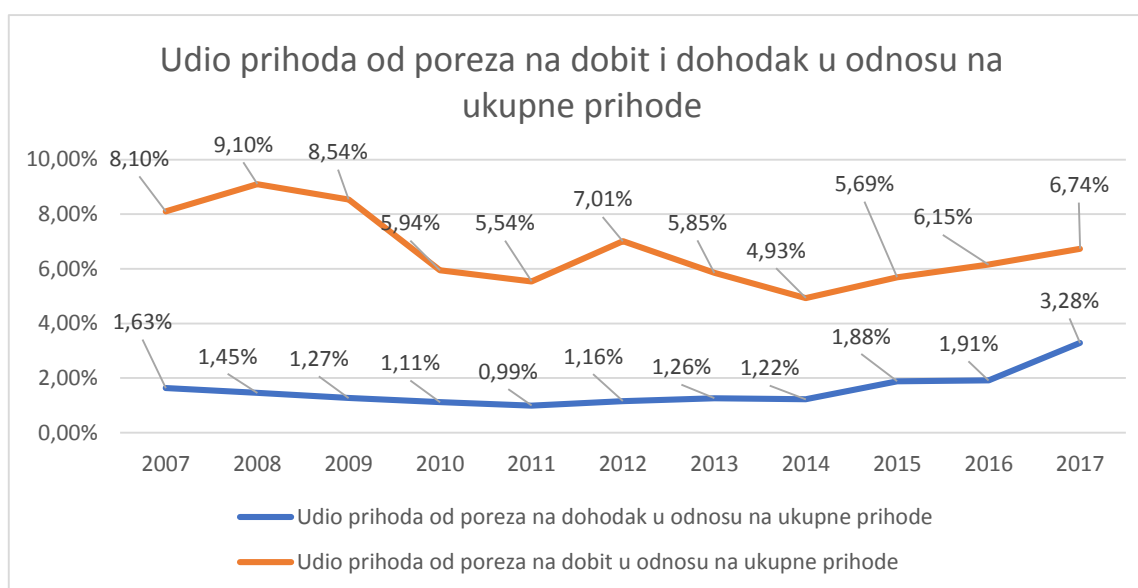
Iz grafikona vidljivo je da se u prosjeku stope poreza na dobit kreću u relativnom iznosu između 20 i 30%. Primjerice, Belgija, Francuska, Malta, Njemačka pa jednim dijelom i Nizozemska i Španjolska raspolažu za visokim stopama poreza na dobit. Uz Francusku, Belgija je druga država Europske Unije koja je najskuplja povodom oporezivosti stopa. Primjerice, Belgija unazad 10 godina nije značajno snižavala stopu poreza na dobit te je tako 2018. godine dosegla razinu od 29%. U suštini, uzastopne vlade opravdavale su visoke stope poreza na dobit Belgije jer su smatrale da mali broj poduzeća plaća puni iznos poreza upravo zbog raznih oslobođenja i poticaja. Na kraju se ustanovilo da je lakše uvesti oslobođenja i porezne olakšice nego regulirati

strukturu poreza na dobit. Prije svega, francuske stope poreza na dobit ovise o poslovnoj strukturi i prometu. Iznos francuskog poreza na dobit prvenstveno ovisi o prometu poslovanja i strukturi kapitala. Francuska je 1993. godine uvela prijedlog izmjene zakona o porezu na dobit kojim se smanjuje standardna francuska stopa poreza na dobit tijekom petogodišnjeg razdoblja. Početkom 2019. godine Francuska porezom na dobit oporezuje gospodarske subjekte po stopi od 28% ukoliko ostvare dohodak do 500.000,00 eura te 31% ukoliko ostvare dohodak iznad navedenog iznosa. Specifično je što se porez na dobit Francuske oporezuje temeljem dva sustava ovisno o tome obavljaju li se komercijalne ili nekomercijalne djelatnosti. Ukoliko se poslovanje odvija u okvirima trgovačkih, industrijskih i obrtnih poduzeća tada je godišnji prag ostvarenih prihoda 230.000,00 eura, dok ukoliko se poslovanje odvija izvan okvira trgovačkih, industrijskih i obrtnih poduzeća godišnji prag ostvarenih prihoda iznosi 76.300,00 eura. Ako porezni obveznici na godišnjoj razini ostvare godišnje prihode manje od predviđenog tada plaćaju porez na dobit po pojednostavljenom poreznom sustavu gdje je i manja stopa.

Prema podacima iz grafikona vidljivo je da je Njemačka visoko oporezivana država od strane poreza na dobit. Dakle, njemački porez na dobit u 2018. godini iznosi 30%, a sastoji se od poreza za poslovanje i komunalnog poreza na poslovanje te dodatne solidarne naplate kao dodatak poreza na dobit u Njemačkoj. Razlog zbog kojeg porez na dobit Njemačke iznosi između 30 i 35% je taj što navedeni iznos obuhvaća nacionalnu stopu njemačkog poreza na dobit 15%, dodatnu solidarnu naplatu 5,5% te dodatne stope poreza na promet utvrđene u lokalnim općinama koje prosječno iznose 14 – 17%. Prema podacima sa službene stranice *Expatica* rezidentna poduzeća podliježu porezu na dobit od vlastitih svjetskih prihoda. Dok se inozemni prihodi tj. prihodi od inozemnih stalnih poslovnih jedinica isključuju iz njemačke oporezive osnovice prema poreznim ugovorima. [<https://www.expatica.com/global/> pristupljeno 29. srpnja 2019.]

Ukoliko se pogleda Republika Hrvatska na grafikonu je vidljivo da je oporeziva stopa poreza na dobit 12 i 18%. Kao što je već rečeno, prihodi poduzeća ostvareni ispod 3.000.000,00 kn i iznad 3.000.000,00 kn oporezuju se po stopi od 12 i 18% respektivno. Iz grafikona je vidljivo da Ujedinjeno Kraljevstvo raspolaže sa oporezivom stopom od 19% što ne predstavlja ogroman porast u odnosu na RH budući da je Ujedinjeno Kraljevstvo značajno razvijenije.

Porast prihoda ostvarenih ubiranjem poreza na dobit ne moraju nužno proporcionalno rasti s prihodima bruto domaćeg proizvoda. Primjerice, tijekom određenog razdoblja (dvadeset ili trideset godina), visoko rastuće gospodarstvo može biti dvostruko veće u nominalnom BDP-u, nego ukoliko bi ekonomija imala niži put rasta. Dakle, gospodarstvo tj. nadležne institucije imale bi značajno više prihoda s poreznim sustavom koji stvara 20% BDP-a te udvostručuje isti, nego sa poreznim sustavom koji primjerice stvara 35% BDP-a, te ni za upola ne povećava državni proračun.



Grafikon 6 Tendencija kretanja udjela prihoda od poreza na dobit i dohodak u odnosu na ukupne prihode u promatranom razdoblju

Izvor: izrada autora temeljem podataka na <http://www.mfin.hr/hr/drzavni-proracun-arhiva>

[pristupljeno 31.7.2019.]

U grafikonu 6. prikazana je tendencija kretanja udjela prihoda od poreza na dobit i dohodak u odnosu na ukupne prihode u razdoblju od 2007. do 2017. godine. Prema podacima iz grafikona, vidljivo je da su veće oscilacije kretanja udjela prihoda poreza na dobit nego udjela prihoda na dohodak. Budući da je porez na dohodak fizičkih osoba alternativa porezu na dobit pravnih

osoba potrebno ih je staviti u odnos. Udio prihoda od poreza na dobit čine otprilike oko 7% prosječnih ukupnih prihoda, dok udio prihoda od poreza na dohodak čine otprilike oko 1,5% prosječnih ukupnih prihoda. Navedeni rezultati su razumljivi jer porezni obveznici kao pravne osobe ostvaruju značajno više iznose „dohotka“ poduzeća koji čini velike proračunske prihode, za razliku od poreznih obveznika kao fizičkih osobe koje ostvaruju manje iznose dohotka koji se realiziraju kao manji udio u proračunskim prihodima. S druge strane, tendencija kretanja udjela prihoda od poreza na dobit i dohotka je u blagom porastu nakon 2015. godine, a razlozi su uzrokovani regulacijama poreznih reformi.

5.2. Struktura udjela prihoda i rashoda Republike Hrvatske i država članica EU kroz državni proračun

Državni proračun predstavlja isključivo važan segment za svaku državu članicu EU i ostatak svijeta jer državni proračun predstavlja osnovni instrument financiranja javnih rashoda u suvremenim državama. Budući da porezi čine najviši udio iznosa ukupnih prihoda kao sastavnog elementa državnog proračuna, potrebno je prikupljena sredstva na jedan način opravdati. Iz tog razloga pojavljuju se rashodi pomoću kojih se financiraju javna dobra i usluge namijenjena fizičkim i pravnim osobama tj. građanima kao protuusluga u ubiranju poreza od strane države. Pojam državni proračun francuskog je podrijetla, a potječe od riječi „bouge“, „bougette“ što u prijevodu znači torba (torbica) te se početkom 11. st. u Engleskoj navedeni pojam prevodi kao „budžet“. Nakon toga u većini država članica pojam državni proračun poistovjećuje se s pojmom „budžet“. Termin „budžet“ u pogledu prihoda i rashoda države prvi put upotrijebljen je u Francuskoj. Pojam se primjenjivao i na našim prostorima od 1918. godine, do proglašenja neovisnosti Hrvatske.

Upravo zbog obveze plaćanja poreza i namjene trošenja javnih prihoda uvedena su načela državnog proračuna. Načela državnog proračuna predstavljaju osnovna pravila kojih se treba pridržavati prilikom donošenja, sastavljanja i izvršenja proračuna. Prema *Perić i Srb* postoji nekoliko načela državnog proračuna: načelo proračunskog jedinstva, načelo potpunosti i

univerzalnosti, načelo preglednosti (jasnoće), načelo točnosti (realnosti), načelo prethodnog odobrenja, načelo specijalizacije proračuna, načelo javnosti, načelo proračunske ravnoteže te načelo periodičnosti. Načelom proračunskog jedinstva zahtijeva se da u jednom proračunu budu prikazani svi javni prihodi i rashodi teritorijalne jedinice. Ovim načelom nastoji se dobiti cjelokupan uvid nadležnog tijela u stanje državnih financija. Zahtijeva se postojanje jedinstvenog proračuna za cijelu državu, čak i u uvjetima kada se radi o složenoj državi. Načelom proračunske ravnoteže omogućuje se podmirenje rashoda odgovarajućim proračunskim prihodima te prihodi i rashodi proračuna moraju biti uravnoteženi. Ukoliko su proračunski prihodi veći od rashoda postignut je suficit, dok, ukoliko su proračunski prihodi manji od rashoda ostvaren je proračunski deficit te je tada narušeno proračunsko načelo.

U navedenoj tablici prikazana je struktura državnog proračuna Republike Hrvatske i država članica EU za razdoblje od 2007. do 2018. godine. Podaci iz tablice su vlastita izrada autora temeljem podataka na <https://tradingeconomics.com/indicators>, vrijednosti su izračunate u milijunima eura uz pomoć službenog kalkulatora valuta Hrvatske poštanske banke (<https://www.hpb.hr/izracuni/kalkulator-valuta>). Vrijednosti su izračunate temeljem tečaja na zadnji dostupan dan u godini tijekom promatranog razdoblja. Zemlje članice poput Bugarske i Rumunjske su izuzete iz izračuna zbog nedostupnosti određene valute, dok za državu Maltu nisu dostupni podaci za promatrana razdoblja.

(dobit). Sa nešto nižim proračunskim prihodima i rashodima slijede Grčka, Ujedinjeno Kraljevstvo, Italija te Poljska. Zemlje članice EU sa najnižim proračunskim prihodima i rashodima su Litva, Latvija, Cipar i Estonija. Po pitanju proračunskih prihoda i rashoda Republika Hrvatska nije zadržala zadovoljavajući položaj budući da u promatranim razdobljima proračunski rashodi RH nadmašuju proračunske prihode. Tablicom 3. vidljivo je da se u promatranom razdoblju državama poput Ujedinjenog Kraljevstva, Nizozemske, Švedske, Hrvatske i Češke proteže negativan financijski rezultat tj. gubitak. S druge strane, Latvija i Estonija raspolažu za značajno manjim financijskim gubitcima budući da su proračunski prihodi i rashodi navedenim državama značajno niži. Unatoč tomu, državama članicama kao Francuska, Njemačka, Belgija, Italija, Irska, Danska i sl. tijekom promatranog razdoblja proračunski prihodi nadmašuju proračunske rashode što u konačnici rezultira pozitivnim financijskim rezultatom.

Francuska kao jedna od zemalja koja ostvaruje enormne iznose proračunskih prihoda, ali dijelom i rashoda je jedan od lidera među europskim zemljama, a nastoji povećati konkurentnost, poboljšati javne financije te ublažiti negativne poglede stranih ulagača na tržište rada. S druge strane, velik dio proračunskih prihoda Francuske čine porezi. Stoga, najviša stopa poreza na dohodak iznosi 45%, a najviša stopa poreza na dobit 33% te je iz tog razloga neophodno prikupljene prihode opravdati rashodima u svrhe korištenja javnih dobara i usluga stanovništva.

Njemačka kao država članica EU dosegla je najviši gospodarski rast, a razlog tomu je što se Njemačka smatra jednom od najviše oporezivanom državom nakon Belgije. Dakle, sloboda oporezivanja, investiranja i poslovanja je na izrazito visokoj razini što utječe na dugoročnu konkurentnost i rast poduzetništva koji su podržani za globalnu razmjenu. Prema određenim istraživanjima može se reći da u prosjeku na jednog pojedinca polovica dohotka izdvoji se u svrhe oporezivanja. Veliki dio proračunskih rashoda Njemačke čine subvencije koje su 2018. godine dosegle vrhunac te se i dalje nastavljaju povećavati.

Gospodarstvo Belgije diversificirano je na način da se dijelovi gospodarstva odnose na prijevoz, usluge, proizvodnju te visoku razinu tehnologija koje su od velike koristi za otvorenost globalne trgovine i ulaganja. Belgija kao jedna od uspješnijih zemalja članica EU raspolaže značajno visokim poreznim stopama, a uzrok tomu su veliki iznosi proračunskih prihoda. Dakle, najviša stopa poreza na dohodak Belgije iznosila je 50%, dok je najviša stopa poreza na dobit iznosila

29%. Ostali porezi koji čine velik dio proračunskih prihoda su porez na dodanu vrijednost te porez na nekretnine.

Iz tablice 3 vidljivo je da proračunski prihodi Republike Hrvatske ne nadmašuju proračunske rashode tijekom promatranih razdoblja. Prema određenim razmatranjima tvrdi se da porast proračunskih prihoda utječe na visinu poreznih stopa, što nije uvijek slučaj. Primjerice, porastom porezne stope može doći do opadanja poreznih prihoda. Usprkos tomu, visoke porezne stope demotiviraju građane tj. porezne obveznike pri investiranju i obavljanju gospodarskih djelatnosti. Dakle, ukoliko su visoke porezne stope i na kraju utječu na fizičku ili pravnu osobu, ista će gospodarsku djelatnost prebaciti u područje neslužbenog gospodarstva što će utjecati na smanjenje državnog proračuna glede proračunskih prihoda. Stoga, povećanim poreznim stopama država ne postiže prihvatljive mjere fiskalne politike jer su iz tog razloga niži proračunski prihodi, niska je podložnost investiranju i radnim uvjetima što utječe na smanjenje rasta te do moguće pojave recesije.

Prema podacima iz tablice vidljivo je kako Litva u promatranom razdoblju ostvaruje pozitivne financijske rezultate što uvjetuje viškom proračunskih prihoda nad rashodima. Kao država članica Litva ima nešto više proračunske prihode od RH, a razlog tomu je upravo niža stopa poreza koja doseže do 15%. No, ipak zbog velike mobilnosti visokoobrazovanog stanovništva Litva ne ostvaruje značajnije iznose proračunskih prihoda. Poboljšanjem tržišta rada potiče se privatna potrošnja te priljevi investiranja iz Europske Unije značajno rastu što omogućava značajno više iznose prihoda naspram rashoda.

Grčka tijekom promatranog obračunskog razdoblja predstavlja prihvatljivu razinu gospodarskog sustava. Velike porezne stope jednim dijelom su utjecale na povećanje proračunskih prihoda, a sredinom 2013. godine utječu na blago smanjenje prihoda. Primjerice najviša stopa poreza na dohodak iznosila je 42%, dok najviša stopa poreza na dobit je iznosila 29%. S druge strane Grčka postiže napredak glede makroekonomske stabilnosti te provedbe fiskalnih uvjeta, usprkos tomu javni sektor i dalje troši previše BDP-a što otežava produktivnost i porast tržišta rada.

Prema podacima iz tablice vidljivo je da Estonija tijekom promatranog razdoblja ostvaruje niske iznose financijskih rezultata unatoč na ostale države članice. Razlog niskih iznosa financijskih rezultata očituje se pojednostavljenim poreznim sustavom s fiksnim stopama i niskom razinom neizravnog oporezivanja te niskom razinom javnog duga i veće ekonomske slobode.

5.2.1. Razlozi povećanja javnih rashoda iz državnog proračuna

Porezi čine veliki udio proračunskih prihoda te se isti prikupljaju u obliku prihoda radi financiranja rashoda koji služe poreznim obveznicima i ostalom stanovništvu za uživanje u javnim dobrima kao oblik protuusluge za ubiranje poreza. Iz tog razloga u nastavku će se objasniti što utječe na porast javnih rashoda državnog proračuna.

Prema *Jelčić 2001.* razlozi porasta javnih rashoda mogu biti prividni i stvarni. Pod prividnim porastom javnih rashoda podrazumijeva se smanjenje kupovne snage novca, povećanje broja stanovnika i promjene u tehnici izrade proračuna. Kod prividnog porasta javnih rashoda, promjene kupovne snage novca utječu na promjene razine cijena. Primjerice, kupovna snaga novca i cijene su obrnuto proporcionalne te stoga, pad kupovne snage novca odražava se na porast cijene, dok povećanje kupovne snage novca utječe na smanjenje cijena. Dakle, ukoliko se neki porez plaćao po stopi od 10%, a poreznom obvezniku je dohodak iznosio 100 novčanih jedinica, tada je platio 10 novčanih jedinica poreza. S druge strane, ukoliko bi pad vrijednosti novca povećao dohodak na 200 novčanih jedinica, porez bi se plaćao u apsolutnom iznosu od 20 novčanih jedinica. Povećanje broja stanovnika kao prividni porast javnih rashoda utječe na promjenu istih na taj način da se broj stanovnika proporcionalno kreće sa rashodima namijenjenim za zadovoljavanje javnih potreba iz raznih područja života. Promjene u tehnici izrade budžeta prikazuje sliku prividnog porasta javnih rashoda s neto i bruto stajališta. Ako određeno državno tijelo ostvari proračunske prihode tijekom poslovne godine u iznosu od 600 novčanih jedinica, a rashode u iznosu od 200 novčanih jedinica, tada će se prihodi s neto stajališta prikazati u iznosu od 400 novčanih jedinica, dok će rashodovna stavka biti 0. Unatoč tomu, gledajući sa bruto stajališta, prikazat će se prividna slika prihoda i rashoda u iznosima od 600 i 200 novčanih jedinica. Samim time, ispostavlja se da su proračunski prihodi porasli za 600 novčanih jedinica, a rashodi za 200 novčanih jedinica, ali omjeri između prihoda i rashoda su podjednaki jer način njihova prikaza odražava neto i bruto sliku istih.

Za razliku od prividnog porasta javnih rashoda koji se prvenstveno odnosio na apsolutne iznose, stvarni porast javnih rashoda jamči promjene odnosa između javnih rashoda i bruto domaćeg proizvoda kao relativan udio. Primjerice ako bruto društveni proizvod u obračunskom razdoblju iznosi 200 novčanih jedinica, a javni rashodi 40 novčanih jedinica, u tom slučaju javni rashodi čine 40% udjela bruto domaćeg proizvoda. *Jelčić (2001.)*, navodi da su najčešći razlozi stvarnog

porasta javnih rashoda ekonomski, politički i financijski. Ekonomski razlozi povećanja javnih rashoda javljaju se u mnogim zemljama u razvoju te u industrijski razvijenim zemljama s naglaskom na posrednoj ili neposrednoj intervenciji gospodarstva. Potrebno je primjenjivati određene regulatorne mjere poput korištenja zajmova pod povoljnim uvjetima (bonificirane kamate), davanjem raznih premija, subvencija te poboljšati konkurentnost domaćeg gospodarstva na inozemnom tržištu. Regulatorne mjere prvenstveno se primjenjuju radi smanjenja negativnih utjecaja na gospodarstvo poput povećanja uvoza i smanjenja izvoza, visoka stopa nezaposlenosti, smanjenje konkurentske sposobnosti domaćih proizvoda na inozemnom tržištu, visoka stopa inflacije te nedovoljno iskorišteni kapaciteti. Način kojim bi se reducirale ekonomske negativnosti i povećali proračunski prihodi te smanjili rashodi je taj da se osposobi „mrtvi kapital“ na način da se sve više ulaže u obrazovanje, tehnologiju i radni kapital.

Politički uzroci porasta javnih rashoda klasificiraju se u dvije kategorije, unutarnji i vanjski rashodi. Prema *Jelčić (2001.)*, unutarnjopolitički rashodi temelje se na oblik društveno – političkog uređenja budući da su javni rashodi u centralistički nastrojenim državama manji u odnosu na javne rashode decentralizirano nastrojenih država. S druge strane, vanjskopolički uzroci porasta javnih rashoda vezani su u odnose s inozemstvom, primjerice riječ je o rashodima koji se koriste za naoružanje i vojne svrhe.

Jelčić (2001.) navodi da se financijski uzroci porasta javnih rashoda očituju uz lošu strukturu upravljanja novčanih sredstava namijenjenih na raspolaganje za podmirenje javnih potreba, te uz otplaćivanje državnih zaduženja. Prije svega, potrebno je na adekvatan i učinkovit način raspolagati novčanim sredstvima namijenjenim za trošenje, jer ukoliko se ne vodi računa o štedljivosti brzo će doći do povećanja javnih rashoda.

Načelom transparentnosti poreza na dobit svaka država članica dužna je objaviti porezne informacije za sve subjekte EU kako bi javnost mogla saznati što je podmireno u pojedinoj državi članici i procijeniti ukoliko se dobit prebacila izvan dosega Europske Unije.

5.3. Struktura promjene poreza na dobit Republike Hrvatske i država članica EU kroz promatrana razdoblja

Tablicom 4 prikazat će se promjene poreza na dobit država članica Europske Unije, uključujući i Republiku Hrvatsku. Podaci će se analizirati u razdoblju od 2007. do 2018. godine te prikazati značajnije promjene koje su se odrazile na oporezivanje dobiti. Svaka država u području

zajednice EU i šire trebala bi realizirati promjene oporezivanja kroz porezne reforme. Poreznim reformama utječe se na smanjenje poreznih evazija, dvostrukog oporezivanja i drugih nezakonitih radnji glede poreznog sustava, a detaljnije o poreznim reformama nalazi se u potpoglavlju 4.2.

Tablica 4 Promjene poreza na dobit Republike Hrvatske i država članica EU u promatranom razdoblju

Izvor: izrada autora temeljem podataka na <https://tradingeconomics.com/indicators>

DRŽAVE ČLANICE EU	GODINE PROMATRANOG RAZDOBLJA											
	2007	2008	2009	2010	2011	2012	2013	2014	2015	2016	2017	2018
Austrija	25 %	25 %	25 %	25 %	25 %	25 %	25 %	25 %	25 %	25 %	25 %	25 %
Belgija	34 %	34 %	34 %	34 %	34 %	34 %	34 %	34 %	34 %	34 %	34 %	29 %
Bugarska	10 %	10 %	10 %	10 %	10 %	10 %	10 %	10 %	10 %	10 %	10 %	10 %
Cipar	10 %	10 %	10 %	10 %	10 %	10 %	12.5 0%	12.5 0%	12.5 0%	12.5 0%	12.5 0%	12.5 0%
Češka	24 %	21 %	20 %	19 %	19 %	19 %	19 %	19 %	19 %	19 %	19 %	19 %
Danska	25 %	25 %	25 %	25 %	25 %	25 %	25 %	24.5 0%	23.5 0%	22 %	22 %	22 %
Estonija	22 %	21 %	21 %	21 %	21 %	21 %	21 %	21 %	20 %	20 %	20 %	20 %
Finska	26 %	26 %	26 %	26 %	26 %	24.5 0%	24.5 0%	20 %	20 %	20 %	20 %	20 %
Francuska	33.3 0%	33.3 0%	33.3 0%	33.3 0%	33.3 0%	33.3 0%	33.3 0%	33.3 0%	33.3 0%	33.3 0%	33.3 0%	33 %
Grčka	25 %	25 %	25 %	24 %	20 %	20 %	26 %	26 %	29 %	29 %	29 %	29 %
Hrvatska	20 %	20 %	20 %	20 %	20 %	20 %	20 %	20 %	20 %	20 %	20 %	18 %
Irska	12.5 0%	12.5 0%	12.5 0%	12.5 0%	12.5 0%	12.5 0%	12.5 0%	12.5 0%	12.5 0%	12.5 0%	12.5 0%	12.5 0%
Italija	37.3 0%	31.4 0%	31.4 0%	31.4 0%	31.4 0%	31.4 0%	31.4 0%	31.4 0%	31.4 0%	31.4 0%	24 %	24 %
Latvija	15 %	15 %	15 %	15 %	15 %	15 %	15 %	15 %	15 %	15 %	15 %	20 %
Litva	15	15	20	15	15	15	15	15	15	15	15	15

	%	%	%	%	%	%	%	%	%	%	%	%
Luksemburg	29.6 0%	29.6 0%	28.6 0%	28.6 0%	28.8 0%	28.8 0%	29.2 2%	29.2 2%	29.2 2%	29.2 2%	27.0 8%	27.0 8%
Mađarska	20 %	20 %	20 %	19 %	19 %	19 %	19 %	19 %	19 %	19 %	9% 	9%
Malta	35 %	35 %	35 %	35 %	35 %	35 %	35 %	35 %	35 %	35 %	35 %	35 %
Nizozemska	25.5 0%	25.5 0%	25.5 0%	25.5 0%	25 %	25 %	25 %	25 %	25 %	25 %	25 %	25 %
Njemačka	38.4 0%	29.5 0%	29.4 0%	29.4 0%	29.4 0%	29.5 0%	29.6 0%	29.6 0%	29.7 0%	29.7 0%	29.8 0%	30 %
Poljska	19 %	19 %	19 %	19 %	19 %	19 %	19 %	19 %	19 %	19 %	19 %	19 %
Portugal	25 %	25 %	25 %	25 %	25 %	25 %	25 %	23 %	21 %	21 %	21 %	21 %
Rumunjska	16 %	16 %	16 %	16 %	16 %	16 %	16 %	16 %	16 %	16 %	16 %	16 %
Slovačka	19 %	19 %	19 %	19 %	19 %	19 %	23 %	22 %	22 %	22 %	21 %	21 %
Slovenija	23 %	22 %	21 %	20 %	20 %	18 %	17 %	17 %	17 %	17 %	17 %	19 %
Španjolska	32.5 0%	30 %	30 %	30 %	30 %	30 %	30 %	30 %	28 %	25 %	25 %	25 %
Švedska	28 %	28 %	26.3 0%	26.3 0%	26.3 0%	26.3 0%	22 %	22 %	22 %	22 %	22 %	22 %
Ujedinjeno Kraljevstvo	30 %	30 %	28 %	28 %	26 %	24 %	23 %	21 %	20 %	20 %	19 %	19 %

Prema podacima iz navedene tablice vidljivo je da Austrija, Belgija, Bugarska, Latvija te Litva tijekom promatranog razdoblja ne primjenjuju značajnije porezne reforme, budući da je navedenim državama članicama gotovo identična stopa poreza na dobit unazad 10 godina. Primjerice, Bugarska od 2007. do 2018. sa konstantnom stopom poreza na dobit od 10% osigurava pozitivne vrijednosti državnog proračuna na razini Europske Unije u visini do 48% rasta. S druge strane, tijekom promatranog razdoblja Austrija konstantno zadržava stopu poreza na dobit od 25%, a razlog tomu je taj što je zbog kvalifikacija gospodarskih subjekata kao neovisnih poreznih subjekata, uvijek nužno razlikovati porezne olakšice na razini poduzeća od onih na razini dioničara. Primjerice, oporezivanje dobiti u Austriji primjenjuje se po standardnoj stopi poreza na dobit od 25%, neovisno o tome zadržava li se ili se raspodjeljuje dobit. Unatoč tomu, na razini dioničara raspodjela dobiti podliježe porezu po odbitku od 25% za korporacije te

27,5% za ostale primatelje. U situaciji kada rashodi nadmašuju prihode ostvaruje se financijski gubitak gospodarskog subjekta te se u navedenoj situaciji oporezuju gospodarski subjekti po minimalnoj stopi poreza na dobit. Minimalni iznos poreza na dobit može se prenositi bez vremenskog ograničenja i može se pripisati budućim teretima poreza na dobit poduzeća.

Gledajući tablicu, vidljivo je da Litva ima konstantu stopu poreza na dobit od 15% u promatranom razdoblju, izuzev 2009. godine kada je porasla na 20%. Može se reći da je navedena stopa poreza na dobit standardna, dok se ujedno mogu i primijeniti snižene stope poreza na dobit u iznosu do 5% za mala i poljoprivredna poduzeća, uz ispunjenje određenih uvjeta. Ukoliko su prihodi porezno rezidentnog društva ostvareni iz obavljanja aktivnosti stalne poslovnice u stranoj državi koja se nalazi u Europskog gospodarskom prostoru tada navedeno društvo ne podliježe oporezivanju u Litvi. Također, gospodarski subjekti Litve ukoliko u poduzeću imaju manje od deset zaposlenika te ostvaruju manje od 300 000,00 eura bruto godišnjeg prihoda mogu ostvariti snižene stope poreza na dobit od 5%. Sukladno 1. siječnjem 2018. godine stopa poreza na dobit smanjuje se na 0% ukoliko gospodarski subjekti ispunjavaju prethodne uvjete te ne posluju duže od jedne poslovne godine. Usprkos tomu, u Litvi ne postoje lokalne ili općinske stope poreza na dobit.

Tablicom je vidljivo da Bugarska podliježe nepromjenjivoj stopi poreza na dobit u iznosu od 10%. Gledajući općenito porezni rezidenti Bugarske oporezuju se na njihov svjetski dohodak, dok se nerezidenti oporezuju na prihod isključivo iz bugarskih izvora.

Promatrajući tablicu vidljivo je da Bugarska gotovo raspolaže sa najnižom stopom poreza na dobit od 10%. S druge strane, Litva, Latvija, Estonija, Slovačka te Poljska zadržavale su konstante porezne stope tijekom promatranih razdoblja jer su zakonom propisane i drugačije porezne stope ovisno o ostvarenim uvjetima pojedinih gospodarskih subjekata. Najvišu tendenciju promjene stopa poreza na dobit ostvarila je država članica Mađarska sa 20% na 9% tijekom promatranog razdoblja. Također navedenoj državi članici može se pridružiti Ujedinjeno Kraljevstvo sa 30% na 19% stope poreza na dobit, Italija sa 37,30% na 24% tijekom promatranog razdoblja te Njemačka sa 38,40% na 30% porezne stope na dobit tijekom promatranog razdoblja. Prema podacima iz tablice može se zaključiti da Republika Hrvatska u razdoblju od 2007. do 2016. ne primjenjuje značajnije porezne reforme, budući da je porezna stopa u navedenom razdoblju fiksna u iznosu od 20%, dok nakon 2017. godine stopa iznosi 12%

i 18%. Dakle, da ne dođe do nesuglasica Republika Hrvatska je najznačajnije porezne reforme primjenjivala od 1994. do 2005. godine. U Republici Hrvatskoj 12% se oporezuje za porezne obveznike čiji su prihodi u poreznom razdoblju niži od tri milijuna kuna, dok za one porezne obveznike čiji su prihodi viši od tri milijuna kuna stopa iznosi 18%. Rezidenti RH plaćaju stopu poreza na dobit ostvarenu kroz gospodarsko poslovanje u Hrvatskoj i inozemstvu, dok nerezidenti (podružnice) plaćaju stopu poreza na dobit isključivo na prihode ostvarene u RH. Porezna osnovica poreza na dobit uključuje i dobit odnosno prihode nastale likvidacijom, prodajom gospodarskog subjekta te promjenom pravnog oblika ukoliko je utvrđena prema tržišnoj vrijednosti. Pod odbitnim izdacima stope poreza na dobit smatraju se uplate koje poslodavac izvršava za svog zaposlenika u dobrovoljne mirovinske fondove, a koje su propisane Zakonom o porezu na dobit. Često se postavlja pitanje treba li smanjiti stopu poreza na dobit RH ili je zadovoljavajuća od 12% i 18%. S obzirom da primjerice Švedska početkom promatranog razdoblja doseže stopu od 28% te na kraju poreznom reformom ostvaruje stopu od 22% te stvara takvu sliku RH da bi i ista trebala smanjiti poreznu stopu jer je Švedska znatno razvijenija od RH. Samim time, proračun Švedske je otprilike za 23 postotna poena veći od Republike Hrvatske što daleko utječe na porezni sustav države.

S druge strane, države članice koje raspolažu sa visokom stopom poreza na dobit te razvijenije države članice su Francuska, Luksemburg, Njemačka, Portugal, Belgija i Danska. Navedene države članice detaljnije će se opisati u sljedećem poglavlju uz članice poput Bugarske, Slovenije, Rumunjske i Mađarske kroz promjenu poreza na dobit te udio poreza na dobit u sklopu bruto domaćeg proizvoda.

5.4. Komparativna analiza poreza na dobit Republike Hrvatske i zemalja EU kroz promatrano razdoblje

U nastavku tablicom br. 5. prikazat će se komparativna analiza udjela poreza na dobit država članica EU u odnosu na BDP kao relativan iznos za promatrana razdoblja. S obzirom da se gospodarski uvjeti određenih zemalja u posljednje vrijeme popravljaju, Europska Unija i dalje se suočava sa gospodarskom krizom što naročito utječe na nedovoljna ulaganja i velike nejednačenosti. Iz tog razloga oporezivanje predstavlja ključan faktor za nadogradnju snažnog gospodarstva. Samim time, oporezivanjem i poreznim sustavom mogu se ukloniti

neujednačenosti te smanjiti tržišne nejednakosti u pogledu dohotka od strane fizičkih i pravnih osoba. S druge strane, porezna politika uvelike utječe na odluke o zapošljavanju, razine investiranja te spremnost gospodarskih subjekata na širenje poslovanja što u konačnici može dovesti do većeg gospodarskog rasta.

Tablica 5 Komparativna analiza udjela poreza na dobit država članica EU u odnosu na BDP u razdoblju od 2007. do 2017. godine

Izvor: izrada autora temeljem podataka na

https://ec.europa.eu/taxation_customs/business/economic-analysis-taxation/data-taxation_en

[pristupljeno 08.08.2019.]

DRŽAVE ČLANICE	2007.	2008.	2009.	2010.	2011.	2012.	2013.	2014.	2015.	2016.	2017.
Belgija (% BDP)	3,41	3,27	2,32	2,53	2,82	2,99	3,11	3,15	3,32	3,44	4,12
(% ukupno)	43,02	43,55	42,72	43,09	43,70	44,79	45,65	45,52	45,15	44,29	44,85
Bugarska (% BDP)	4,13	3,00	2,40	1,91	1,76	1,69	2,07	2,02	2,14	2,11	2,27
(% ukupno)	31,60	30,73	27,16	25,95	25,33	26,69	28,34	28,37	29,05	28,97	29,52
Danska (% BDP)	3,16	2,56	1,91	2,27	2,18	2,61	2,80	2,84	2,83	2,87	3,03
(% ukupno)	46,43	44,76	44,96	45,02	45,05	45,76	46,27	48,90	46,38	45,92	45,70
Francuska (% BDP)	3,02	2,98	1,78	2,34	2,65	2,68	2,77	2,66	2,64	2,58	2,92
(% ukupno)	42,73	42,64	42,17	42,29	43,43	44,53	45,50	45,71	45,68	45,76	46,51
Irska (%BDP)	3,40	2,78	2,32	2,37	2,22	2,29	2,39	2,39	2,64	2,72	2,81
(% ukupno)	30,81	29,00	28,06	27,76	28,14	28,35	28,77	28,84	23,38	23,53	23,05
Luksemburg (% BDP)	5,32	5,25	5,61	5,75	4,98	5,12	4,76	4,29	4,45	4,61	5,25
(% ukupno)	36,30	36,85	38,37	37,61	37,17	38,51	38,41	37,63	37,52	38,10	38,86

Mađarska (% BDP)	2,73	2,56	2,10	1,15	1,14	1,26	1,20	1,53	1,66	2,21	1,94
(% ukupno)	39,36	39,38	38,90	37,21	36,59	38,31	37,94	38,09	38,76	39,29	38,31
Njemačka (% BDP)	2,78	2,51	1,85	2,05	2,40	2,54	2,41	2,36	2,34	2,63	2,71
(% ukupno)	37,38	37,72	38,01	36,72	37,24	37,84	38,20	38,06	38,35	38,76	39,10
Portugal (% BDP)	3,46	3,51	2,75	2,73	3,13	2,75	3,26	2,85	3,12	3,04	3,23
(% ukupno)	31,82	31,73	29,91	30,39	32,32	31,77	34,06	34,24	34,44	34,11	34,43
Republika Hrvatska (% BDP)	3,06	2,89	2,55	1,93	2,32	1,99	2,03	1,76	1,86	2,22	2,32
(% ukupno)	37,07	36,78	36,36	35,92	35,16	35,87	36,32	36,69	37,27	37,84	37,77
Rumunjska (% BDP)	2,99	2,85	2,27	2,05	2,29	1,88	2,02	2,12	2,35	2,22	2,01
(% ukupno)	28,38	26,79	25,23	26,41	28,31	27,78	27,31	27,47	28,01	25,78	24,91
Slovenija (% BDP)	3,18	2,46	1,80	1,84	1,66	1,24	1,20	1,41	1,46	1,60	1,78
(% ukupno)	37,07	36,60	36,45	37,14	36,70	37,05	36,67	36,45	36,57	36,74	36,49

Tablicom 5 prikazana je komparativna analiza razvijenijih država članica EU kao omjer poreza na dobit i BDP-a te ukupnih poreznih prihoda kao udio u postotku BDP-a. Primjerice, određene države članice EU imaju za cilj povećati odnos poreza na dobit te drugih oporezivih sredstava i BDP-a kako bi se riješili nedostaci u proračunima. Omjer poreza na dobit te ostalih poreznih oblika i BDP-a su u proporcionalnom odnosu. Dakle što je bruto domaći proizvod veći, država je razvijenija te se u istoj prikuplja više novčanih sredstava u obliku poreza. Unatoč tomu, države članice sa nižim poreznim stopama i prihodima ubiranih od poreza trebale bi stvarati niži BDP. Samim time pojedini analitičari te gospodarstvenici temeljem odnosa između poreza i bruto domaćeg proizvoda mogu predvidjeti stanje gospodarstva. Prema određenom načelu, uobičajeno države članice s višim BDP-om ostvaruju značajno više poreznih prihoda, za razliku od država

članica koje stvaraju niži BDP (niži porezni prihodi). Usprkos tomu, u slučajevima značajnih pomaka poreznog zakona ili tijekom gospodarskih nelagoda, odnos poreznih prihoda i BDP-a može se mijenjati na način da isti fluktuiraju u obrnuto proporcionalnom odnosu. Stoga, razvijenije zemlje trebale bi raspolagati sa višim BDP-om i višim oporezivim prihodima uključujući i porez na dobit, za razliku od zemalja u razvoju.

Prema podacima iz tablice vidljivo je da Irska i Rumunjska tijekom promatranog razdoblja ostvaruju najmanji udio ukupnih prihoda od oporezivanja u postotku BDP-a. Irska krajem promatranog razdoblja doseže 23,05% udjela ukupnih prihoda oporezivanja u postotku BDP-a, dok Rumunjska tijekom 2017. godine ostvaruje 24,91%. Navedenim državama članicama postotak udjela poreza na dobit u ukupnom BDP-u je nešto viši od ostalih zemalja, a razlog zašto su udjeli ukupnih prihoda oporezivanja u postotku BDP-a na niskoj razini je taj što su Irskoj i Rumunjskoj porezne stope na niskoj razini. S druge strane, vidljivo je da tijekom promatranog razdoblja Danska i Francuska raspolazu sa visokim udjelom ukupnih prihoda oporezivanja u odnosu na postotak BDP-a. Danska je tijekom promatranog razdoblja oscilirala s 46,43% na 45,70% udjela ukupnih prihoda oporezivanja u odnosu na postotak BDP-a, dok je Francuska tijekom promatranog razdoblja oscilirala s 42,73% na 46,51% udjela ukupnih prihoda oporezivanja u odnosu na postotak BDP-a. Navedene države raspolazu visokim oporezivim stopama te iz tog razloga ostvaruju veći udio ukupnih prihoda oporezivanja od Irske i Rumunjske.

Iz tablice vidljivo je da Luksemburg tijekom promatranog razdoblja ostvaruje najvišu stopu udjela poreza na dobit u postotku BDP-u od ostalih država članica upravo iz razloga što navedena država raspolaze stopom poreza na dobit u relativnom iznosu od približno 29% što velikim dijelom utječe na proračunske prihode.

Republika Hrvatska nije značajno oscilirala u promatranom razdoblju, što se može vidjeti da su se udjeli prihoda oporezivanja u postotku BDP-a povećali sa 37,07% 2007. godine na 37,77% 2017. godine. Razlog navedenom proizlazi upravo iz toga što stope oporezivanja tijekom promatranog razdoblja nisu značajno oscilirale. Primjerice udio poreza na dobit u postotku BDP-a je opao sa 3,06% na 2,32% tijekom promatranog razdoblja, a razlog je smanjenje stopa poreza na dobit sa 20% na 12% i 18%.

DRŽAVE ČLANICE EU	GODINE PROMATRANOG RAZDOBLJA
------------------------------	-------------------------------------

Nakon RH po udjelu ukupnih oporezivih prihoda u postotku BDP-a slijede Mađarska koja ostvaruje udio između 39,36% i 38,31% oporezivih prihoda tijekom promatranog razdoblja. Nakon Mađarske slijede Portugal i Slovenija koje ostvaruju udio oporezivih prihoda od 34,43% i 36,49% respektivno relativnog iznosa u 2017. godini. Tijekom promatranog razdoblja Bugarska prosječno ostvaruje 2,32% udjela poreza na dobit u odnosu na postotak BDP-a, a uzrok niskog prosječnog udjela poreza na dobit je taj što Bugarska u navedenom razdoblju ostvaruje konstantnu stopu poreza na dobit u iznosu od 10%. Neizbježno Bugarsku po udjelu poreza na dobit u postotku BDP-a slijede Slovenija i Rumunjska sa 1,78% i 2,27% relativnog iznosa respektivno. Pretpostavljeno je da Bugarska tijekom 2017. godine ostvaruje približno podjednak iznos ukupnih proračunskih prihoda kao i Republika Hrvatska unatoč velikim odstupanjima glede stopa oporezivanja. Unatoč tomu, RH u promatranim razdobljima postiže stope poreza na dobit u iznosu između 20% i 18%, dok Bugarska ostvaruje stope poreza na dobit u iznosu od 10% što je značajno manje s obzirom na ostvarene proračunske prihode ovih dviju država. Dakle, prema navedenom može se blago zaključiti da RH treba provoditi poreznu reformu koja će u načelu smanjiti stope oporezivanja.

Tablica 6 Promjene stopa poreza na dobit odabranih država članica u promatranom razdoblju

Izvor: izrada autora temeljem podataka na <https://tradingeconomics.com/indicators> [pristupljeno 27.08.2019.]

	2007	2008	2009	2010	2011	2012	2013	2014	2015	2016	2017	2018
Belgija	34%	34%	34%	34%	34%	34%	34%	34%	34%	34%	34%	29%
Bugarska	10%	10%	10%	10%	10%	10%	10%	10%	10%	10%	10%	10%
Danska	25%	25%	25%	25%	25%	25%	25%	24.5 0%	23.5 0%	22%	22%	22%
Francuska	33.3 0%	33.3 0%	33.3 0%	33.3 0%	33.3 0%	33.3 0%	33.3 0%	33.3 0%	33.3 0%	33.3 0%	33.3 0%	33%
Irska	12.5 0%	12.5 0%	12.5 0%	12.5 0%	12.5 0%	12.5 0%	12.5 0%	12.5 0%	12.5 0%	12.5 0%	12.5 0%	12.5 0%
Luksemburg	29.6 0%	29.6 0%	28.6 0%	28.6 0%	28.8 0%	28.8 0%	29.2 2%	29.2 2%	29.2 2%	29.2 2%	27.0 8%	27.0 8%
Mađarska	20%	20%	20%	19%	19%	19%	19%	19%	19%	19%	9%	9%
Njemačka	38.4 0%	29.5 0%	29.4 0%	29.4 0%	29.4 0%	29.5 0%	29.6 0%	29.6 0%	29.7 0%	29.7 0%	29.8 0%	30%
Portugal	25%	25%	25%	25%	25%	25%	25%	23%	21%	21%	21%	21%
Republika Hrvatska	20 %	20 %	20 %	20 %	20 %	20 %	20 %	20 %	20 %	20 %	20 %	18 %
Rumunjska	16%	16%	16%	16%	16%	16%	16%	16%	16%	16%	16%	16%
Slovenija	23%	22%	21%	20%	20%	18%	17%	17%	17%	17%	17%	19%

Prema podacima iz tablice vidljivo je da Njemačka, Belgija i Francuska tijekom promatranog razdoblja ostvaruju najviše stope poreza na dobit. Stopa poreza na dobit Njemačke se od 2007. do 2018. godine značajno smanjila, sa 38,40% na 30% relativnog iznosa respektivno. Belgije je tijekom promatranog razdoblja oscilirala sa 34% stope poreza na dobit 2007. godine na 29% stope poreza na dobit 2018. godine. S druge strane, Francuska kao država članica s visokom stopom poreza na dobit, tijekom promatranog razdoblja nije značajno oscilirala budući da je stopa poreza na dobit 2007. godine iznosila 33,30% relativnog iznosa, dok je u 2018. godini ista iznosila 33% relativnog iznosa. Stope poreza na dobit Njemačke izrazito su visoke, iz tog razloga je potrebno snižavanje istih radi poticanja dugoročnog ekonomskog rasta jer visoke stope oporezivanja utječu na rizik radnog kapitala. Razlog zašto su stope poreza na dobit Njemačke

visoke je taj što stopa oporezivanja od 15% uključuje dodatne solidarne naknade i komunalni porez na promet koji se obično kreće između 14% i 17%. Samim time, efektivna stopa poreza na dobit kreće se između 30% i 33%. U Njemačkoj porez po odbitku primjenjuje se na dividende i to po zakonskoj stopi od 25% s potencijalnim povratom od 40% za gospodarske subjekte nerezidente i zbog toga se postiže porezna stopa od 15% ukoliko se ista ne smanji odredbama poreznog ugovora. Porez na dividende ne plaća se ukoliko su iste kvalificirane sukladno odredbama o matičnim i ovisnim državama EU. Belgija je jedna od država članica sa visokom stopom poreza na dobit te kako bi postala privlačnija za strane investitore, potrebno je smanjiti porezne stope ili porezne olakšice. Početkom 2018. godine osnovna tj. temeljna stopa poreza na dobit iznosi 29%, dok smanjena stopa poreza na dobit iznosi 20,40%. Smanjena stopa poreza na dobit primjenjuje se isključivo za male gospodarske subjekte koja moraju ispuniti dva od tri uvjeta. Uvjeti koje mali gospodarski subjekti moraju ispunjavati su sljedeći: gospodarski subjekt mora imati manje od 50 zaposlenika i manje od 9 milijuna eura prihoda i manje od 4,5 milijuna eura ukupne bilance pod uvjetom da je prvi put ostvario 100 000 eura poslovne dobiti. Unatoč tomu, glavni uvjet kojim se nastoji ostvariti smanjena stopa poreza na dobit gospodarskih subjekata je da vlasnik istog ne predstavlja drugi gospodarski subjekt već da je fizička osoba. Samim time, ukoliko vlasnik gospodarskog subjekta ostvari dobit od 90 000 eura i iznad, dužan je direktoru isplatiti plaću u iznosu od 45 000 eura, dok ukoliko se ostvari manji iznos dobiti od navedenoga, direktoru je potrebno isplatiti 50% ostvarenih sredstava kako bi se osigurala snižena stopa oporezivanja. Kao što je vidljivo iz tablice Francuska tijekom 2018. godine oporezuje dobit po stopi od 33,30%, a snižena stopa poreza na dobit upotrebljavat će se za gospodarske subjekte koji ostvare prihode iznad 7,3 milijuna eura od 2018. godine pa nadalje. U poreznom razdoblju tijekom 2018. godine, standardna stopa poreza na dobit za gospodarske subjekte koji ostvare do 500 000 eura godišnjih prihoda iznosi 28%, a gospodarski subjekti koji ostvare iznad 500 000 eura godišnjih prihoda iznos 33,30%.

Tijekom promatranog razdoblja može se vidjeti da RH i Mađarska ostvaruju podjednake stope poreza na dobit sve do 2016. godine gdje 2017. godine Mađarska uz primjenu poreznih reformi drastično pada na 9% oporezive stope. Razlog smanjenja stope poreza na dobit Mađarske proizlazi iz toga da navedena država članica nastoji privući multinacionalne kompanije i ulaganja.

Budući da je Mađarska danas poznata kao država članica sa najnižom stopom poreza na dobit, slijede ju Bugarska, Rumunjska i Slovenija. S obzirom da Bugarska ostvaruje značajno niže stope poreza na dobit od RH, a u pogledu proračunskih prihoda su približno podjednake, Bugarska je znatno naprednija od RH u pogledu razvoja institucija, poslovnog okruženja, inovativnosti, efikasnosti tržišta rada i sl., a to se očituje u napretku globalne konkurentnosti, makroekonomskog okruženja i lakoće poslovanja. Rumunjska tijekom promatranog razdoblja zadržava konstantnu stopu poreza na dobit u relativnom iznosu od 16%. Dakle, navedena porezna stopa je standardna stopa poreza na dobit koja je ista i za inozemne gospodarske subjekte koji posluju u Rumunjskoj te imaju stalnu podružnicu. Mali gospodarski subjekti da bi se klasificirali u kategoriju mikro poduzeća moraju tijekom prethodnog proračunskog razdoblja (kalendarske godine) ostvariti maksimalni prihod od milijun eura. S druge strane, ukoliko se navedeni gospodarski subjekti planiraju odlučiti na primjenu poreza na dobit moraju ispunjavati sljedeća dva uvjeta: imati upisani temeljni kapital u iznosu od 45 000 rumunjskih leu-a te imati najmanje dva zaposlenika. Podacima iz tablice vidljivo je da je Slovenija početkom promatranog razdoblja imala stopu poreza na dobit u relativnom iznosu od 23%, dok se krajem promatranog razdoblja stopa oporezivanja smanjila na 19%. Dakle, rezidenti u Sloveniji obvezni su plaćati porez na dobit na svjetski dohodak, dok se nerezidenti u Sloveniji oporezuju samo na prihod iz izvora u Sloveniji sadržavajući dohodak ostvaren u stalnim podružnicama Slovenije. Neprofitne organizacije, zaklade, fondacije i udruge oslobođene su plaćanja poreza na dobit. Investicijski i mirovinski fondovi te mirovinska osiguravajuća društva oporezuju se po stopi od 0% uz ispunjenje određenih uvjeta.

Bugarska kao znatno razvijenija zemlja od Republike Hrvatske tijekom proračunskih razdoblja ostvaruje podjednake proračunske prihode kao i RH uz znatno nižu stopu poreza na dobit. To je jedan od razloga zašto je nužno regulirati i sniziti stope oporezivanja.

6. Zaključak

Svaki gospodarski subjekti pa tako i pojedine države teže ka ostvarivanju profitabilnosti, likvidnosti te efikasnosti gospodarstvenog sustava. Financijska sredstva kao proračunski prihodi i rashodi predstavljaju najvažniju ulogu za ispunjavanje određenih ciljeva poslovanja. U pravilu proračunski prihodi i rashodi moraju biti u ravnoteži tj. treba se pridržavati načela ravnoteže što je u teoriji primjenjivo, dok se u praksi navedeno načelo zanemaruje. Jedan od glavnih načina prikupljanja proračunskih prihoda je kroz oporezivanje, jer upravo velik udio poreza čine sastavnicu ukupnih proračunskih prihoda.

U skladu sa odredbama *Zakona o porezu na dobit* porezni obveznik obvezan je dostaviti PD obrazac za prijavu poreza na dobit u razdoblju u kojem prijavljuje ostvarenu dobit, a ukoliko se porezni obveznik svrstava u kategoriju srednjih i velikih poduzetnika navedeni obrazac dostavlja elektroničkim putem.

Budući da određene države članice raspolažu visokim stopama oporezivanja pa tako i stopama poreza na dobit potrebno je regulirati iste uz primjenu poreznih reformi. Najkritičnije porezno razdoblje zahvatilo je Republiku Hrvatsku 1998. kada su porezni obveznici morali izvršavati obvezu poreza na dobit u iznosu od 35% što je značajno utjecalo na gospodarstvo. Primjerice 1997. proračunski prihodi iznosili su 38% niži u odnosu na 1998. upravo zbog porasta stope poreza na dobit sa 25% na 35%. Iz navedenoga se može zaključiti da je poreznim reformama potrebno regulirati stope oporezivanja, naročito stopa poreza na dobit jer ukoliko su stope oporezivanja značajno visoke, može doći do nereguliranosti tržišta u pogledu porezne evazije, dvostrukog oporezivanja te izbjegavanja plaćanja poreza. Nadalje, od 2000. pa sve do 2016. godine Republika Hrvatska ne primjenjuje značajnije porezne reforme glede promjena stopa poreza na dobit te zadržava konstantnu stopu oporezivanja od 20%. Usprkos navedenom, tijekom 2017. primjenjuje se porezna reforma gdje se porez na dobit oporezuje po stopi od 12% i 18% ukoliko porezni obveznik ostvari prihode ispod ili iznad 3 milijuna kuna respektivno.

Tijekom promatranih razdoblja uobičajeno razvijene države članice raspolažu sa višim stopama oporezivanja, a to su Njemačka, Belgija i Francuska čije se stope kreću između 30% i 38%, dok primjerice baltičke zemlje i ostale države članice u razvoju raspolažu sa nižim stopama oporezivanja.

U metodologiji rada postavljena je hipoteza u kojoj se razmatra da je stopa poreza na dobit RH znatno viša u odnosu na stope oporezivanja ostalih država članica EU. Iz navedenoga se može iznijeti kratki zaključak da je stopa poreza na dobit RH viša u odnosu na ostale države članice jer primjerice Bugarska ostvaruje približno podjednake proračunske prihode kao i RH, a porezni obveznici Bugarske oporezuju se po stopi poreza na dobit od 10% dok u RH po stopi od 12% i 18%.

Iz navedenog se može zaključiti da Republika Hrvatska i druge države članice u razvoju trebaju provoditi porezne reforme na način da se smanje visoke stope poreza na dobit i ostalih oblika oporezivanja kako bi se što kvalitetnije utjecalo na povećanje radnog kapitala, infrastrukturu i gospodarski razvoj država.

LITERATURA:

1. Andabaka Badurina, A., Bajo, A. i Primorac, M. (2010.). *Osnove upravljanja javnim dugom*. Zagreb: Institut za javne financije
2. Bratić, V. (2006.). *Porezni izdaci u Hrvatskoj: porez na dohodak, na dobit, na promet nekretnina i na dodanu vrijednost*, Financijska teorija i praksa, Vol. 30. NO. 2, 2006. Raspoloživo na: https://hrcak.srce.hr/index.php?show=clanak&id_clanak_jezik=8378 [pristupljeno 27.7.2019.]
3. CIEC: Accurate Macro and Micro Economic Data You Can Trust, <https://www.ceicdata.com/en>
4. Commission and its priorities, *Data on taxation* Raspoloživo na: https://ec.europa.eu/taxation_customs/business/economic-analysis-taxation/data-taxation_en
5. Commission and its priorities, *Taxation trend sin the European Union* Raspoloživo na: https://ec.europa.eu/taxation_customs/business/economic-analysis-taxation/taxation-trends-eu-union_en
6. Delloite, <https://www2.deloitte.com/global/en.html>
7. Deloitte (2019.) *Porezna reforma od 1. siječnja 2019. godine* Raspoloživo na: <https://www2.deloitte.com/hr/hr/pages/tax/articles/porezna-reforma-2019.html>
8. Državni zavod za statistiku, <https://www.dzs.hr/>
9. Ekonomski lab (2018.) *Porezna politika i ekonomski rast: struktura poreza je važna* Raspoloživo na: <https://arhivanalitika.hr/blog/porezna-politika-i-ekonomski-rast-struktura-poreza-je-vazna/#> [pristupljeno 28.7.2019.]
10. Eu expenditure and revenue 2014-2020 Raspoloživo na: https://ec.europa.eu/budget/graphs/revenue_expenditure.html?fbclid=IwAR0IXeHJ1wcbPEtQ8OJcaB8mPWist3AJyAGssLYqm89XIpt8iLnlaTpQ75A [pristupljeno 5.8.2019.]
11. Eurostat, <https://ec.europa.eu/eurostat>
12. Eurostat, Main national accounts tax aggregates Raspoloživo na: http://appsso.eurostat.ec.europa.eu/nui/show.do?dataset=gov_10a_taxag&lang=eng [pristupljeno 8.8.2019.]
13. EXPATICA – Live. Work. Love., <https://www.expatica.com/global/>

14. Financijski klub (2019.) *Kratki pregled i komentar porezne reforme*. Raspoloživo na: <http://finance.hr/kratki-pregled-komentar-porezne-reforme/> [pristupljeno 27.7.2019.]
15. Hrvatska poštanska banka, Kalkulator valuta, <https://www.hpb.hr/izracuni/kalkulator-valuta>
16. Institut za javne financije, <http://www.ijf.hr/hr>
17. Institut za javne financije, *Porez na dobit* Raspoloživo na: <http://www.ijf.hr/hr/korisne-informacije/pojmovnik-javnih-financija/15/porez-na-dobit/297/porez-na-dobit/298/>
18. Jelčić, B. (2001.). *Javne financije*. Zagreb: RRiF-plus doo.
19. Jelčić, B., i Jelčić, B. (1998.). *Porezni sustav i porezna politika*. Zagreb: Informator
20. Kesner-Škreb, M. (2005.). *Porez na promet*, Financijska teorija i praksa, Vol. 29. NO. 3, 2005. Raspoloživo na: <https://hrcak.srce.hr/5681> [pristupljeno 25.7.2019.]
21. Lider (2017.) *Porez na dobit 2017. smanjuje se za velike obveznike za dva posto, a za male čak osam* Raspoloživo na: <https://lider.media/aktualno/porez-na-dobit-2017-smanjuje-se-za-velike-obveznike-za-dva-posto-za-male-cak-osam/> [pristupljeno 24.7.2019.]
22. Ministarstvo financija – Porezna uprava, *Porezne promjene od 1. siječnja 2019. godine* Raspoloživo na: <https://www.porezna-uprava.hr/Stranice/PoreznaReforma2019.aspx>
23. Ministarstvo financija Republike Hrvatske – Porezna uprava (2016.) *Hrvatski porezni sustav* Raspoloživo na: https://www.porezna-uprava.hr/hr/publikacije/prirucnici_brosure/poreznisustav_2012.pdf [pristupljeno 18.7.2019.]
24. Ministarstvo financija: Porezna uprava, <https://www.porezna-uprava.hr/Stranice/Naslovnica.aspx>
25. Ministarstvo financija: Porezna uprava, Porez na dobit, https://www.porezna-uprava.hr/HR_porezni_sustav/Stranice/porez_na_dobit.aspx
26. Ministarstvo financija: Republika Hrvatska, Državni proračun, <http://www.mfin.hr/hr/drzavni-proracun-arhiva>
27. Ministarstvo financija: Republika Hrvatska, <http://www.mfin.hr/>
28. Ministarstvo financija: Republika Hrvatska, Program konvergencije. Raspoloživo na: <http://www.mfin.hr/hr/program-konvergencije>
29. OECD – Better policies for better lives, <https://www.oecd.org/>
30. OECD, Tax on corporate profits Raspoloživo na: https://data.oecd.org/tax/tax-on-corporate-profits.htm?fbclid=IwAR1KgiugigRu_xYRkK72jcHGf-rDysoiW8Aj1ctyOd3fgX4Jy5Joi8ov4W0#indicator-chart [pristupljeno 7.8.2019.]

31. Parać, B. i Santini, G. (2009.). *Zaštitna kamata – zašto smo pogriješili?*. Zagreb: Rifin d.o.o. Raspoloživo na: <http://www.rifin.com/ekonomska-politika/48-zatitna-kamata-zato-smo-pogrijeili> [pristupljeno 30.7.2019.]
32. Pavlović, D. (2007.) *Utjecaj visine poreza na dobit na priljev inozemnih izravnih ulaganja*. Ekonomski pregled, Vol.58 No. 11, 2007. Raspoloživo na: https://hrcak.srce.hr/index.php?show=clanak&id_clanak_jezik=28149 [pristupljeno 28.7.2019.]
33. Perić, R. i Srb, V. (2004.). *Javne financije*. Zagreb: Pravni fakultet u Osijeku, Sveučilište J. J. Strossmayera u Osijeku
34. Plavi ured – Zagreb za poduzetnike (2017.) *Porezni prag za paušaliste u 2017. godini 300.000kn!* Raspoloživo na: <https://plaviured.hr/porezni-prag-pausaliste-2017-godini-300-000-kn/> [pristupljeno 28.7.2019.]
35. Pribisalić, L. i Šinković, Z. (2017.). *Porez na dobit u kontekstu prava Europske unije*, Zbornik radova Pravnog fakulteta u Splitu, Vol. 54. NO. 4, 2017. Raspoloživo na: https://hrcak.srce.hr/index.php?show=clanak&id_clanak_jezik=278554 [pristupljeno 28.7.2019.]
36. Primorac, M., Mihelja Žaja, M., Šimović, H. i Šimurina, N. (2012.). *Javne financije u Hrvatskoj*. Zagreb: Ekonomski fakultet sveučilišta u Zagrebu
37. PwC, <https://www.pwc.com/gx/en.html>
38. Rajković, L. i Šimurina, N. (2015.) *Uloga poreza po odbitku i ugovora o izbjegavanju međunarodnog dvostrukog oporezivanja u poreznom sustavu Republike Hrvatske*. Zbornik Ekonomskog fakulteta u Zagrebu, Vol. 13. No 2., 2015. Raspoloživo na: <https://hrcak.srce.hr/149153> [pristupljeno 27.7.2019.]
39. Rosen, H. S. (2007.) *Javne financije u Hrvatskoj*. Zagreb: Institut za javne financije, Gipa d.o.o. Raspoloživo na: <http://www.ijf.hr/rosen/rosenic/rosenic.pdf> [pristupljeno 25.7.2019.]
40. Santini, G. (2009.). *Porezna reforma i hrvatska kriza*. Zagreb: Rifin d.o.o.
41. Smanjenje porezne osnovice/povećanje poreznog gubitka, https://www.porezna-uprava.hr/baza_znanja/Stranice/PorezNaDobitSmanjenjePorezneOsnovicePovecanjePoreznogGubitka.aspx
42. Štambuk, A. i Šimović, H. (2014.) *Perspectives of tax reforms in Croatia: expert opinion survey*. Financial theory and practice, Vol. 38 No. 4, 2014. Raspoloživo na: <https://hrcak.srce.hr/136274> [pristupljeno 28.7.2019.]
43. The world bank, <https://www.worldbank.org/>

44. Trading Economics, <https://tradingeconomics.com/>
45. Ugovori o izbjegavanju dvostrukog oporezivanja u kontekstu potpisivanja ugovora sa SAD-om, Hrvatska gospodarska komora, 2018. Raspoloživo na: <https://www.hgk.hr/ugovori-o-izbjegavanju-dvostrukog-oporezivanja-u-kontekstu-potpisivanja-ugovora-sa-sad-om> [pristupljeno 26.7.2019.]
46. Vaša Europa – Europska unija, *Porez na dobit trgovačkih društava u EU-u – Hrvatska* Raspoloživo na: https://europa.eu/youreurope/business/taxation/business-tax/company-tax-eu/croatia/index_hr.htm
47. Vaša Europa – Europska unija, *Porez na dobit trgovačkih društava u Eu-u* Raspoloživo na: https://europa.eu/youreurope/business/taxation/business-tax/company-tax-eu/index_hr.htm?fbclid=IwAR3r62gbnR9_qA43b-R_BLJklvYrULD4GFsw9mYWQTI-siGaDAod1GE2-0
48. Vlaić, D. (2017.). *Najznačajnije izmjene hrvatskog poreznog sustava*, Zbornik radova veleučilišta u Šibeniku, NO 1-2/2017. Raspoloživo na: <https://hrcak.srce.hr/176766> [pristupljeno 23.7.2019.]
49. Yahoo Finance, <https://news.yahoo.com/>
50. Zakon o porezu na dobit, <https://www.zakon.hr/z/99/Zakon-o-porezu-na-dobit>
51. Zakon o porezu na dodanu vrijednost, <https://www.zakon.hr/z/1455/Zakon-o-porezu-na-dodanu-vrijednost>
52. Zakon o porezu na dohodak, <https://www.zakon.hr/z/85/Zakon-o-porezu-na-dohodak>
53. Zelenika, R. (2000.). *Metodologija i tehnologija izrade znanstvenog i stručnog djela*. Rijeka: Sveučilišta u Rijeci

Popis tablica

Tablica 1 Porezna reforma poreza na dobit Republike Hrvatske u razdoblju od 1994. do 2005. godine.....	33
Tablica 2 Paušalna porezna osnovica poreza na dobit.....	35
Tablica 3 Prikaz proračunskih prihoda i rashoda država članica EU tijekom promatranog razdoblja.....	45
Tablica 4 Promjene poreza na dobit Republike Hrvatske i država članica EU u promatranom razdoblju	50
Tablica 5 Komparativna analiza udjela poreza na dobit država članica EU u odnosu na BDP u razdoblju od 2007. do 2017. godine.....	54
Tablica 6 Promjene stopa poreza na dobit odabranih država članica u promatranom razdoblju .	57

Popis grafikona

Grafikon 1 Kretanje prihoda od poreza na dohodak u razdoblju od 2007. do 2017. godine.....	14
Grafikon 2 Kretanje prihoda od poreza na dodanu vrijednost u razdoblju od 2007. do 2017. godine.....	16
Grafikon 3 Tendencija kretanja udjela poreza na dodanu vrijednost u odnosu na ukupne proračunske prihode promatranog razdoblja	18
Grafikon 4 Promjene poreza na dobit RH u razdoblju od 2009. do 2019. godine.....	36
Grafikon 5 Porez na dobit država članica Europske unije za 2018. godinu (izraženo u %).....	40
Grafikon 6 Tendencija kretanja udjela prihoda od poreza na dobit i dohodak u odnosu na ukupne prihode u promatranom razdoblju.....	42

Popis slika

Slika 1 Struktura poreznog sustava Republike Hrvatske	10
Slika 2 Obrazac PD za prijavu poreza na dobit	32