

Komparativna analiza poreza na dobit u Republici Hrvatskoj i Njemačkoj

Đebnar, Aleksandar

Master's thesis / Diplomski rad

2023

Degree Grantor / Ustanova koja je dodijelila akademski / stručni stupanj: **University of Rijeka, Faculty of Tourism and Hospitality Management / Sveučilište u Rijeci, Fakultet za menadžment u turizmu i ugostiteljstvu**

Permanent link / Trajna poveznica: <https://urn.nsk.hr/urn:nbn:hr:191:247229>

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

Download date / Datum preuzimanja: **2024-08-26**



Repository / Repozitorij:

[Repository of Faculty of Tourism and Hospitality Management - Repository of students works of the Faculty of Tourism and Hospitality Management](#)



SVEUČILIŠTE U RIJECI
Fakultet za menadžment u turizmu i ugostiteljstvu Opatija
Diplomski sveučilišni studij

ALEKSANDAR ĐEBNAR

**Komparativna analiza poreza na dobit u Republici Hrvatskoj i
Njemačkoj**

**A Comparative Analysis of Corporate Income Tax in the Republic
of Croatia and Germany**

Diplomski rad

Opatija, 2023.

SVEUČILIŠTE U RIJECI
Fakultet za menadžment u turizmu i ugostiteljstvu Opatija
Diplomski sveučilišni studij
Menadžment u hotelijerstvu

**Komparativna analiza poreza na dobit u Republici Hrvatskoj i
Njemačkoj**

**A Comparative Analysis of Corporate Income Tax in the Republic
of Croatia and Germany**

Diplomski rad

Kolegij: **Komparativni fiskalni
sustavi**

Student: **Aleksandar
ĐEBNAR**

Mentor: Izv. prof. dr. sc. **Sabina
HODŽIĆ**

Matični broj: 3612

Opatija, travanj 2023.



**IZJAVA STUDENTA - AUTORA
O JAVNOJ OBJAVI OBRANJENOG ZAVRŠNOG/DIPLOMSKOG/DOKTORSKOG
RADA**

Aleksandar Đebnar
(ime i prezime studenta)

3612,
(Matični broj studenta)

Izjavljujem da kao student - autor Diplomskog rada (**Komparativna analiza poreza na dobit u Republici Hrvatskoj i Njemačkoj**) dozvoljavam Fakultetu za menadžment u turizmu i ugostiteljstvu Sveučilišta u Rijeci da ga trajno javno objavi i besplatno učini dostupnim javnosti u cjelovitom tekstu u mrežnom digitalnom repozitoriju Fakulteta za menadžment u turizmu i ugostiteljstvu Sveučilišta u Rijeci.

U svrhu podržavanja **otvorenog** pristupa *završnim / diplomskim / doktorskim* radovima trajno objavljenim u javno dostupnom digitalnom repozitoriju Fakulteta za menadžment u turizmu i ugostiteljstvu, Sveučilišta u Rijeci, ovom izjavom dajem neisključivo imovinsko pravo iskorištavanja bez sadržajnog, vremenskog i prostornog mog Choose an item. rada kao autorskog djela pod uvjetima *Creative Commons* licencije **CC BY** Imenovanje, prema opisu dostupnom na <http://creativecommons.org/licenses/>.

Opatija, 11.4.2023.

Student - autor:

Aleksandar Đebnar

(potpis)

Sažetak

Porez na dobit je ključna komponenta poreznih sustava razvijenih zemalja svijeta o kojem se vode česte rasprave. Iako udio prihoda od poreza na dobit u ukupnim poreznim prihodima nije velik, ovaj je porez vrlo važan za znatan broj poduzeća ako se uzmu u obzir plaćanja i troškovi usklađenja, pa stoga ima i značajan učinak na određene poslovne odluke poduzeća. Zbog toga je posljednjih desetljeća u većini zemalja reformiran sustav poreza na dobit. Te su reforme općenito usmjerene na smanjenje zakonske stope poreza uz istovremeno proširenje porezne osnovice te smanjenje jaza između zakonskih i efektivnih poreznih stopa. Cilj rada je uz teorijske spoznaje o porezu na dobit istražiti temeljna obilježja poreza na dobit u Republici Hrvatskoj i Njemačkoj. Komparativnom analizom poreza na dobit u Republici Hrvatskoj i Njemačkoj dolazi se do rezultata istraživanja o financijskom učinku poreza na dobit u ove dvije zemlje, kao i o razlikama u poreznoj opterećenju poslovanja multinacionalnih poduzeća sa sjedištem u različitim zemljama. Rezultati istraživanja pokazuju veće efektivne stope poreza na dobit u Njemačkoj u odnosu na Republiku Hrvatsku, pa i veće porezno opterećenje multinacionalnih poduzeća sa sjedištem u Njemačkoj.

Ključne riječi: porez na dobit; porezno opterećenje; Republika Hrvatska; Republika Njemačka

Sadržaj

Uvod	1
1. Teorijske značajke poreza na dobit	3
1.1. Povijesni razvoj poreza na dobit	3
1.2. Opće značajke poreza na dobit	6
1.3. Ciljevi i učinci oporezivanja porezom na dobit	7
2. Oporezivanje dobiti u Republici Hrvatskoj	8
2.1. Zakonodavni okvir	8
2.2. Značajke poreza na dobit	9
2.3. Obveznik i stope poreza na dobit	13
3. Oporezivanje dobiti u Njemačkoj	17
3.1. Zakonodavni okvir	17
3.2. Značajke poreza na dobit	19
3.3. Obveznik i stope poreza na dobit	24
4. Komparativna analiza poreza na dobit	27
4.1. Analiza financijskog učinka poreza na dobit u Republici Hrvatskoj i Njemačkoj	27
4.2. Primjer oporezivanja porezom na dobit u Republici Hrvatskoj i Njemačkoj (Podravka d.d. i Deutsche Telekom AG)	31
4.3. Perspektiva razvoja poreza na dobit	36
Zaključak	39
Bibliografija	41
Popis ilustracija	45

Uvod

Pojava organiziranog gospodarskog sektora potaknula je potrebnu poreznog tretmana ekonomskog rezultata koji je nastao iz gospodarske aktivnosti pravnih subjekata. Rješenje se nametnulo tek nakon što je identificirana sama priroda financijskog rezultata djelatnosti pravnih subjekata te je uveden porezni oblik kojim se oporezuje dobit pravnog subjekta - porez na dobit. Ovaj porezni oblik primjenjuje se u državama članicama Europske unije, među kojima su i Republika Hrvatska i Njemačka. Izdašnost poreza na dobit nije ista u svim zemljama članicama Europske unije. U Republici Hrvatskoj ovaj porezni oblik nema veću važnost i izdašnost kao što ima u drugim zemljama članicama Europske unije. No, ovim poreznim oblikom djeluje se u smislu poticanja gospodarske aktivnosti i zaposlenosti te privlačenja inozemnih investicija.

Navedeno, ukazuje na *problem istraživanja* ovog diplomskog rada, a odnosi se na oporezivanje porezom na dobit u Republici Hrvatskoj i Njemačkoj. *Predmet istraživanja* je komparativna analiza poreza na dobit u Republici Hrvatskoj i Njemačkoj te utvrditi financijske učinke poreza na dobit u ove dvije zemlje članice Europske unije, kao i porezno opterećenje poslovanja multinacionalnih poduzeća ovim poreznim oblikom.

Sukladno odrednicama problema i predmeta istraživanja definirana je glavna hipoteza istraživanja, koja glasi: *porezno opterećenje multinacionalnih poduzeća sa sjedištem u Njemačkoj veće je u odnosu na porezno opterećenje multinacionalnih poduzeća sa sjedištem u Republici Hrvatskoj*. Uz glavne tu se nalaze i pomoćne hipoteze koje glase: 1) multinacionalne kompanije u Njemačkoj izdvajaju veći udio svoje zarade za porez na dobit u odnosu na multinacionalne kompanije u Republici Hrvatskoj, 2) smanjenjem poreznog opterećenja Republika Hrvatska se nastoji pozicionirati kao zemlja pogodna za investicije.

Svrha i ciljevi istraživanja su dati uvid u teorijski aspekt poreza na dobit, istražiti kako je uređen porez na dobit u Republici Hrvatskoj i Njemačkoj, kakve učinke ima na poslovanje multinacionalnih kompanija i kakva mu je važnost u poreznom sustavu ovih dviju zemalja. Također je kroz što realniju komparativnu analizu poreza na dobit u ove dvije zemlje potrebno utvrditi sličnosti i razlike te na temelju dobivenih rezultata istraživanja ukazati na perspektive razvoja poreza na dobit.

Istraživanje se temelji na sekundarnim podacima prikupljenim iz relevantne stručne i znanstvene bibliografije, baza podataka statističkih ureda te internet stranica na kojima se objavljuju specijalizirani sadržaji iz područja poreza. Prikupljeni podaci obrađeni su korištenjem sljedećih (općih i posebnih) metoda istraživanja: povijesna metoda, metoda analize

i sinteze, metoda indukcije i dedukcije, metoda kompilacije, metoda komparacija, te statističke i matematičke metode kojima su obrađeni numerički podaci i prezentirani tablično i grafički.

Sadržaj diplomskog rada je uz uvod i zaključak, podijeljen u četiri poglavlja. Uvodnim dijelom predstavljeni su problem, predmet i hipoteze (glavna i pomoćne) istraživanja, zatim svrha i ciljevi istraživanja, primijenjene metode istraživanja te sadržaj rada. U prvom poglavlju su predstavljene teorijske značajke poreza na dobit. Pri tome je opisan povijesni razvoj poreza na dobiti, istaknute su njegove opće značajke te su predstavljeni ciljevi i učinci oporezivanja porezom na dobit. Drugo poglavlje se odnosi na oporezivanje dobiti u Republici Hrvatskoj. Uz zakonodavni okvir, istražene su značajke poreza na dobit te obveznik i stope poreza na dobit. U trećem poglavlju istražuje se oporezivanje dobiti u Njemačkoj. Pri tome je predstavljen zakonodavni okvir poreza na dobit, njegove značajke te obveznik i stope poreza na dobit. Četvrto poglavlje predstavlja komparativnu analizu poreza na dobit. Analiziran je financijski učinak poreza na dobit u Republici Hrvatskoj i Njemačkoj te je na konkretnom primjeru predstavljeno oporezivanje porezom na dobit u Republici Hrvatskoj i Njemačkoj. Također je predstavljen daljnji smjer razvoja oporezivanja u obje zemlje. Zaključak je posljednje poglavlje rada.

1. Teorijske značajke poreza na dobit

Porez na dobit je “porez što ga trgovačka društva plaćaju na ostvarenu dobit, odnosno na razliku prihoda i rashoda”¹. Teorijska pojašnjenja opravdanosti primjene poreza na dobit te njegove opće značajke omogućavaju razumijevanje oporezivanja poreza na dobit i njegovog značaja u poreznom sustavu. To je relativno novi porezni oblik koji ne sudjeluje s većim udjelom u poreznim приходima suvremenih zemalja, ali predstavlja jedan od najvažnijih segmenata poreznog sustava zbog njegovog utjecaja na poslovne odluke trgovačkih društva i poreznu konkurentnost zemalja u smislu privlačenja investitora. U ovom dijelu diplomskog rada daju se teorijske rasprave njegovom značaju i ulozi u suvremenim zemljama.

1.1. Povijesni razvoj poreza na dobit

Porez na dobit je relativno nov porezni oblik koji je u porezne sustave suvremenih zemalja uveden u 20. stoljeću pojavom trgovačkih društava. No, u pojedinim zemljama o njegovom se uvođenju raspravlja već u 19. stoljeću. Pojavom organiziranog gospodarskog sektora, javio se i problem poreznog tretmana ekonomskog rezultata koji proizlazi iz gospodarske aktivnosti društva. Taj se problem mogao riješiti tek nakon što se definirao, odnosno prepoznao karakter financijskog rezultata društva. Prvi je korak učinjen polovicom 20. stoljeća, kada se u financijskoj znanosti podržava Dietzelova teza prema kojoj je “gospodarski rezultat jednog društva zapravo jednak udjelima dioničara tog društva”². Postavke navedene teze bile su prvi korak do stajališta o tome, da porezom treba zahvatiti samo onu dobit koja je isplaćena dioničarima. Međutim, takav je stav mogao dovesti do realizacije realno prisutne opasnosti koja se sastoji u izbjegavanju plaćanja poreza. Naime, nedvosmislenim ciljem da izbjegnemo plaćanje poreza, umjesto da se dobit dioničarima isplati, stalno bi se povećavala akumulacija. Međutim, koliko je god nastojanje obveznika da izbjegne plaćanje poreza s financijskog stajališta razumljivo, takvo ponašanje nije prihvatljivo. Stoga je u financijsku teoriju uveden porezni oblik kojim se zahvaća dobit društva, kojeg su dužni plaćati, u pravilu društva, udruge osoba i imovinske mase, a nazvan je porezom na dobit.

U SAD-u je prvi savezni porez na dohodak uveden 1862. godine, no već 1872. uslijed pitanja ustavnosti njegove primjene prestao se primjenjivati. Razlog njegove primjene bilo je

¹ Kesner-Škreb, “Porez na dobit”, 501.

² Jelčić, *Javne financije*, 261.

financiranje građanskog rata.³ Zamjenjuje ga carina na uvezenu robu, kako bi se podigle cijene za potrošače u korist domaćih proizvođača. Savezni porez na dohodak Kongres je ponovno uveo Zakonom o porezu na dohodak 1894. godine, no kako su njegovi ključni aspekti proglašeni neustavnima, već 1895. izlazi iz primjene. Stopa poreza iznosila je 2 % na prihode iznad 4.000 USD, uključujući prihod poduzeća. Porez na dobit iz 1894. godine predstavljao je kulminaciju postupne evolucije oporezivanja na državnoj i saveznoj razini tijekom 19. stoljeća, ali je i dalje bio više usklađen s oporezivanjem poduzeća usmjerenim na dioničare iz doba građanskog rata nego s modernim oporezivanjem dobiti poduzeća. Godine 1909. Kongresu je predloženo da donese ustavni amandman kojim se saveznoj vladi dopušta naplata poreza na dohodak pojedinca i posebnog saveznog poreza na dohodak poduzeća. Na taj način je Ustavom omogućeno uvođenje poreza na dohodak i poreza na dobit. Zakon o trošarinama na poduzeća iz 1909. godine nametnuo je porez od 1 % na prihod poduzeća iznad 5.000 USD. Godine 1913. Kongres je donio 16. amandman kojim porez na dohodak postaje izravnim poreznim oblikom te se može primjenjivati sukladno Ustavu.⁴ U razdoblju od 1909. do 1935. godine poduzeća su plaćala fiksni postotak svog prihoda u vidu poreza bez obzira na to kolika im je bila dobit (iako su poreza obično bili oslobođeni prvih nekoliko tisuća dolara). Od 1936. godine nadalje, broj saveznih razreda poreza na dobit varirao je od jednog do osam. U razdoblju od 1909. do 1945. godine stopa poreza na dobit se povećavala i, unatoč, kratkom smanjenju od 1945. do 1952. godine kako bi se potaknuo rast poslovanja nakon drugog svjetskog rata, nastavljen je rast do 1978. godine. Samo u razdoblju od 1940. do 1942. godine Kongres je donio četiri zasebna zakona o prihodima, što je podiglo najviše granične stope poreza na dobit s 19 % na 40 %. Tijekom 1980-ih godina savezni porez na dobit doživio je četiri velike reforme, a najvažnija reforma Zakona o poreznoj reformi iz 1986. godine donijela je smanjenje broja razreda poreza na dobit sa sedam na pet i smanjenje stope poreza. U 1993. godini stvorena su četiri nova razreda poreza na dobit s povećanim stopama za poduzeća s prihodima većim od 335.000 USD. Ta je reforma donijela gospodarski rast, povećanje broja zaposlenih te poreznu pravednost.⁵ U 2016. godini stopa saveznog poreza na dobit iznosila je 35 % te je bila među najvišim poreznim stopama zemalja OECD-a. No, poduzeća rijetko plaćaju zakonske stope zbog velikog broja

³ Britannica ProCon.org, "History of the US Corporate Income Tax", <https://corporatetax.procon.org/history-of-corporate-tax-rates-and-jobs/> (pristupljeno 10. siječnja 2022.)

⁴ Encyclopedia.com, "Corporate Income Tax Act Of 1909", <https://www.encyclopedia.com/history/encyclopedias-almanacs-transcripts-and-maps/corporate-income-tax-act-1909>(pristupljeno 09.siječnja 2022.)

⁵ Ibid.

poreznih oslobođenja, preferencija i odbitaka. Od 2018. godine primjenjuje se jedinstvena stopa poreza na dobit od 21 %, bez obzira na veličinu poduzeća ili prihod.⁶

Nakon SAD-a, primjena poreza na dobit uslijedila je i u europskim zemljama nakon prvog svjetskog rata, a u najvećem broju zemalja uveden je u porezne sustave nakon drugog svjetskog rata. Austrija je u 19. stoljeću bila dio Habsburške monarhije. Reformama poreznog sustava godine 1812. monarhija uvodi porez na poslovnu dobit, 1817. godine porez na najam zemlje, a 1820. godine porez na najam kuća. U 1848. godini ovaj sustav poreza na dobit bio je dopunjen tzv. "porezom na dohodak", koji je u biti bio više porez na poslovnu dobit, dohodak od rada te kamatnih stopa.⁷ Godine 1934. uvodi se porez na dobit, no u 1938. godini postaje sastavni dio Njemačkog carstva te se uvodi porezni sustav Reicha. Razdoblje nakon drugog svjetskog rata obilježeno je strukturiranjem poreznog sustava Austrije kao samostalne države. U skladu s Trgovačkim zakonikom iz 1965. godine sva trgovačka društva obveznici su plaćanja poreza na dobit, na prihod ostvaren u zemlji i inozemstvu po standardnoj stopi od 25 %, koja je u primjeni od 2005. godine kada je zamijenila stopu od 35 %. Time se, ujedno, Austrija pozicionira u sam vrh ljestvice zemalja svijeta pogodnih za poslovanje.⁸ Ukupno porezno opterećenje iznosi 22,5 %.⁹ U Velikoj Britaniji su poduzeća do 1965. godine bila oporezivana istim stopama poreza na dohodak kao i pojedinačni porezni obveznici, uz dodatni porez na dobit poduzeća. Zakon o financijama iz 1965. godine zamijenio je ovu strukturu za poduzeća i udruge jedinstvenim porezom na dobit, koji je svoju osnovnu strukturu i pravila preuzeo iz sustava poreza na dohodak. Stopa poreza je u 1974. godini povećana s 40 na 52 %. Buduće razdoblje označilo je stalno smanjenje stope poreza te u 2021. godini iznosi 19 %.¹⁰

Već iz ovog kratkog pregleda razvoja poreza na dobit vidljivo je da je ovaj porezni oblik predstavlja važan element poreznih sustava suvremenih zemalja. On utječe na gospodarske aktivnosti, investiranje i smanjenje nezaposlenosti.

⁶ Encyclopedia.com, op. cit., <https://www.encyclopedia.com/history/encyclopedias-almanacs-transcripts-and-maps/corporate-income-tax-act-1909>. (pristupljeno 09. siječnja 2022.)

⁷ Blumenthal i Nerré, "Tax culture in nineteenth-century Austria", 54.

⁸ Healy Consultants, "Austria legal and accounting and tax considerations in 2022", <https://www.healyconsultants.com/austria-company-registration/accounting-legal/> (pristupljeno 08. ožujka 2023.)

⁹ Invest Work Film, "Taxes in Austria", <https://investinaustria.at/en/business-location-austria/taxes.php> (pristupljeno 08. ožujka 2023.)

¹⁰ Office for Budget Responsibility, "Corporation tax in historical and international context" <https://obr.uk/box/corporation-tax-in-historical-and-international-context/> (pristupljeno 08. ožujka 2023.)

1.2. Opće značajke poreza na dobit

O porezu na dobit govori se, dakle, u slučaju kada je objekt oporezivanja rezultat gospodarske djelatnosti određenog poduzeća. To upućuje i na neke bitne značajke poreza na dobit, koje se mogu svesti na sljedeće odrednice:¹¹

- 1) subjekti oporezivanja nisu pojedine fizičke osobe, nego određene specifične organizacije, pod kojima treba razumjeti jedinstvo ljudi i sredstava ujedinjenih radi određenog cilja,
- 2) porez na dobit utvrđuje se na osnovi rezultata gospodarske djelatnosti društva.

Temeljem navedenih karakteristika poreza na dobit može se uočiti da je poimanje poreza na dobit različito, pa je i njegovo mjesto i uloga unutar poreznog sustava u koji se uvodi, također različito. Značenja poreza na dobit u ovisnosti je od objekta ili subjekta oporezivanja. Porez na dobit se svrstava u skupini indirektnih poreza kao i porez na dohodak, ali se ova dva porezna oblika međusobno razlikuju, u prvom redu s obzirom na subjekte oporezivanja. Subjekt oporezivanja porezom na dohodak je fizička osoba, a porezom na dobit pravna osoba. U slučaju da se porez na dobit razmatra sa stajališta objekta oporezivanja, a rezultat gospodarske aktivnosti shvaća kao “dohodak”, onda se o porezu na dobit govori kao o podvrsti poreza na dohodak. Tada se porezom na dobit poduzeća obuhvaća dohodak nefizičkih osoba. Porez na dobit se definira kao “porez na neto dobit, u pravilu pravnih osoba, kada se one bave gospodarskom djelatnošću”¹².

U suvremenom društvu sve je prisutnija porezna konkurentnost, a države nastoje poreznim stopama i olakšicama postati poželjno mjesto za investitore. Istraživanja pokazuju da smanjenje poreznih stopa (zakonskih i efektivnih) utječe na privlačenje izravnih stranih investicija.¹³ Novije zemlje članice Europske unije sklonije su smanjenju poreznih stopa u svrhu privlačenja izravnih stranih investicija u odnosu na druge zemlje članice. Na taj način nastoje potaknuti gospodarski rast i zaposlenost.

¹¹ Jelčić, op. cit., 190.

¹² Ibid., 192.

¹³ Banović, Blažić, i Drezgić, “Utjecaj poreza na dobit na kretanje izravnih stranih ulaganja u zemljama članicama Europske unije”, 43.

1.3. Ciljevi i učinci oporezivanja porezom na dobit

U literaturi su zastupljena različita stajališta zbog čega se oporezuje dobit trgovačkih društava. Jedno od stajališta je da ih status pravnih osoba, jednako kao i fizičkih osoba, obvezuje na plaćanje poreza na dohodak, drugo, da je porez na dobit cijena koju vlasnici trgovačkih društava plaćaju za povlasticu ograničene odgovornosti, treće, da je porez na dobit cijena korištenja javnih dobara u poslovanju trgovačkih društava, koja bi u slučaju neprimjene poreza na dobit, dovela do smanjenja troškova poslovanja trgovačkog društva na teret poreznih obveznika.¹⁴ Novije teorije, međutim, ukazuju na teorijske slabosti navedenih stajališta, te formiraju uvjerljivije argumente za njegovu primjenu temeljene na novim saznanjima. Među tim argumentima navodi se da je “porez na dobit instrument kojim se upotpunjuju učinci poreza na dohodak fizičkih osoba, uz istovremeno sprječavanje izbjegavanje porezne obveze”¹⁵. Izostankom poreza na dobit moglo bi doći do izbjegavanja oporezivanja raspodijeljene dobiti tako što se ta dobit ne bi raspodijelila već bi u cijelosti bila zadržana, primjerice, reinvestiranjem. To bi dovelo do povećanja vrijednosti imovine vlasnika dionica ili povećanjem udjela, te bi vlasnik na tako ostvario kapitalnu dobit. Vlasnik bi oporezivanje mogao odgađati na način da bi odgađao isplatu kapitalne dobiti sve do trenutka za koji bi ocijenio da je za njega najpovoljniji. U literaturi se ističe kako je “odgođeni porez, u biti, uštedeni porez”¹⁶. Uz navedeno, porezom na dobit stvaraju se uvjeti za oporezivanja onog dijela dobiti koji je neraspoređen i koji na temelju ulaganja pripada nerezidentnim vlasnicima ili dioničarima. Osim toga, države porez na dobit koriste i kao sredstvo intervencije u svrhu uspostave stabilizacijske i strukturalne politike.¹⁷ S međunarodnog aspekta promatrano, oporezivanje dobiti i kapitalnih dobitaka trgovačkih društava može biti motiv osnivanja novih društava i novih investiranja u drugim zemljama. Naime, kapital je u potrazi za najpovoljnijim uvjetima investiranja i najvećim stopama povrata na kapitalna ulaganja. Niske razine opterećenja trgovačkih društava utječu na privlačnost zemlje za investicijske aktivnosti. Kapital se kreće iz razvijenih zemalja svijeta u nerazvijene u potrazi za nižim troškova i većom dobiti rezultirajući promjenama ekonomskog okruženja i rasta gospodarske aktivnosti.

¹⁴ Šinković, “Porez na dobit u kontekstu prava Europske unije”, 837.

¹⁵ Ibid., 838.

¹⁶ Ibid.

¹⁷ Ibid.

2. Oporezivanje dobiti u Republici Hrvatskoj

Oporezivanje dobiti u Republici Hrvatskoj uređeno je porezom na dobit, koji je u porezni sustav Republike Hrvatske uveden 1990. godine Zakonom o neposrednim porezima. Zakonske odredbe poreza na dobit do 2022. godine više su puta mijenjane i usklađivanje sa zakonodavstvom u Europskoj uniji čija je Republika Hrvatska članica od 1. srpnja 2013. godine. U ovom dijelu diplomskog rada obrađuje se porez na dobit u Republici Hrvatskoj te se slijede odredbe aktualnog Zakona o porezu na dobit (Narodne novine, br. 177/04, 90/05, 57/06, 146/08, 80/10, 22/12, 148/13, 143/14, 50/16, 115/16, 106/18, 121/19, 32/20, 138/20, 114/22) i Pravilnik o porezu na dobit (Narodne novine, br. 95/05, 133/07, 156/08, 146/09, 123/10, 137/11, 61/12, 146/12, 160/13, 12/14, 157/14, 137/15, 1/17, 2/18, 1/19, 1/20, 59/20, 1/21, 156/22) koji je na snazi od 1. siječnja 2023. godine.

2.1. Zakonodavni okvir

Od 1. siječnja 1994. godine porez na dobit u Republici Hrvatskoj je uređen Zakonom o porezu na dobit koji je zamijenio dotadašnji Zakon o neposrednim porezima koji se primjenjivao do kraja 1993. godine, kao jedinstveni zakon za sve neposredne poreze. Od 1. siječnja 1994. godine porez na dobit se oporezuje po posebnom zakonu. Do 2000. godine nije bilo značajnijih izmjena u Zakonu o porezu na dobi. Porezna stopa od 25% koja je bila u primjeni do konca 1996. godine povećana je na 35% u 1997. godini. U istom razdoblju promjene suprotnog, ali manjeg značenja odnosile su se na povećanje stopa zaštitne kamate s 3% do konca 1996. godine na 5% od 1. siječnja 1997. godine. Ove promjene ostavile su negativne učinke i na obveznike poreza na dobit, te smanjenje gospodarske aktivnosti. To je kao logičnu posljedicu imalo smanjenje stope poreza na dobit. Stopa poreza na dobit tako je smanjena na 20%, a stopa zaštitne kamate za 2000. godinu bila je 11,09%.

Od 1. siječnja 2001. godine u sklopu promjena u sustavu oporezivanja dobiti donijet je novi zakon. Zakon o porezu na dobit iz 2000. godine izostavio je zaštitnu kamatu, a stopa oporezivanja iznosi 20% na utvrđenu osnovicu. Linearna porezna stopa od 20% u primjeni je od 1. siječnja 2001. godine. U 2003. godini došlo je do manjih promjena u Zakonu o porezu na dobit, a one se odnose na sustav poreza po odbitku. Daljnje izmjene uslijedile su donošenjem Zakona o porezu na dobit u 2000. godini s primjenom od 1. siječnja 2001. godine. U cilju pojednostavljenja i uklanjanja nekih slabosti postojećeg zakona krajem 2004. godine donesen je nov tekst Zakona o porezu na dobit s primjenom od 1. siječnja 2005. godine. Od tada do 2021. godine Zakon o porezu na dobit je 12 puta

mijenjan i nadopunjavani. Postojeći sustav oporezivanja dobiti gotovo je usklađen je sa zahtjevima Europske unije.¹⁸ Najznačajnije promjene u Zakonu o porezu na dobit odnose se na smanjenje poreznih stopa i povećanje poreznih olakšica, kako bi se postiglo porezno rasterećenje poduzeća, povećala konkurentnost Hrvatske za inozemne investicije.

2.2. Značajke poreza na dobit

Jedan od temeljnih ciljeva porezne reforme u Republici Hrvatskoj koja je započela 2017. godine je porezno rasterećenje. Prva tri kruga provedena su u razdoblju od 2017. do 2019. godine, a obuhvatila su smanjenje porezne stope na dobit s 20 % na 18 %, dok je za porezne obveznike koji ostvaruju do tri milijuna kuna porezna stopa smanjena na 12 %.¹⁹ Promjene se, također odnose i na utvrđivanje porezne osnovice na temelju novčanog načela odnosno postupak utvrđivanja porezne osnovice prema plaćenim i naplaćenim naknadama, uvođenje paušalnog oporezivanja prihoda od gospodarske djelatnosti koje obavljaju neprofitne organizacije, pojednostavljenje postupka utvrđivanja porezno priznatog rashoda otpisa potraživanja za isporučena dobra i obavljene usluge ukoliko je riječ o dugovima male vrijednosti ili u slučajevima kada se poduzmu određene mjere za naplatu pri čemu se utvrdi nemogućnost naplate i dr.²⁰ Nastavljeno je usklađivanje oporezivanja dobiti sa zakonodavstvom Europske unije. Stopa plaćanja poreza po odbitku od 20 % proširena je na kamate, dividende, autorska prava i druge naknade u slučaju isplata osobama s područja država koje su objavljene na popisu nekooperativnih jurisdikcija za porezne svrhe Europske unije i dr. U četvrtom krugu reforme nastavljeno je sa smanjenjem poreznog opterećenja, kao i u petom krugu. Prag ostvarenih prihoda za oporezivanje porezom na dobit po stopi od 12 % podignut je s tri na 7,5 milijuna kuna, pa je stopa od 18 % ostala za one čiji su godišnji prihodi veći od 7,5 milijuna kuna (više od 995.421,06 eura). U petom krugu nastavljeno je smanjenje stope poreza na dobit na 10 % za porezne obveznike koji ostvaruju prihode manje od 7,5 milijuna kuna (995.421,06 eura). Procjenjuje se da je sniženom stopom poreza obuhvaćeno više od 93 % poreznih obveznika.²¹ Smanjene su i porezne stope poreza po odbitku kod isplate

¹⁸ Šimurina i Burgler, "Specifičnosti sustava oporezivanja dobiti poduzeća u Republici Hrvatskoj i njihov utjecaj na poreznu konkurentnost", 91.

¹⁹ e-Savjetovanja, "Nacrt prijedloga Zakona o izmjenama i dopunama Zakona o porezu na dobit", (pristupljeno 10. siječnja 2022.)

²⁰ Ibid.

²¹ IUS-INFO, "Što donosi peti krug porezne reforme u 2021. godini?", <https://www.iusinfo.hr/aktualno/usredistu/44036> (pristupljeno 11. siječnja 2022.)

dividendi i udjela u dobiti inozemnim osobama koje nisu fizičke osobe s 12 % na 10 %, kao i stope poreza po odbitku od naknade za nastupe inozemnih izvođača (umjetnika, sportaša, zabavljača) u slučaju isplate naknada od strane tuzemnog ili inozemnog isplatitelja prema ugovoru s inozemnom osobom koja nije fizička s 15 % na 10 %. Razlog tome bio je izjednačavanje poreznog položaja inozemnih dioničara i članova društva koji nisu fizičke osobe kroz smanjenje poreza po odbitku.²²

U skladu sa Zakonom o porezu na dobit (Narodne novine, br. 177/04, 90/05, 57/06, 146/08, 80/10, 22/12, 148/13, 143/14, 50/16, 115/16, 106/18, 121/19, 32/20, 138/20, 114/22), porezna osnovica “je dobit koja se utvrđuje prema računovodstvenim propisima kao razlika prihoda i rashoda prije obračuna poreza na dobit, uvećana ili umanjena u skladu sa zakonskim odredbama”²³. Poreznu osnovicu rezidenta čini dobit koju ostvaruje i u tuzemstvu i u inozemstvu, dok poreznu osnovicu nerezidenta čini samo dobit koju ostvaruje u tuzemstvu. U poreznu osnovicu uključena je i dobit koja se ostvari u postupku likvidacije ili u nekom drugom postupku u kojem obveznik poslovanje okončava prodajom, promjenom pravnog oblika i podjelom, a porezna osnovica se utvrđuje prema tržišnoj vrijednosti imovine. Poreznim obveznicima koji u tekućoj godini ne ostvare prihode veće od 7,5 milijuna kuna omogućeno je da poreznu osnovicu utvrde u skladu s novčanim načelom.²⁴ Zakon nalaže poreznim obveznicima poreza na dobit plaćanje predujmova tijekom godine temeljem porezne prijave za prethodnu godinu. Pri tome se Poreznoj upravi najkasnije do 30. lipnja tekuće godine dostavlja konačni obračun poreza za prethodnu poslovnu godinu.

Zakonom o porezu na dobit (Narodne novine, br. 177/04, 90/05, 57/06, 146/08, 80/10, 22/12, 148/13, 143/14, 50/16, 115/16, 106/18, 121/19, 32/20, 138/20, 114/22) propisane su porezne olakšice i oslobođenja kojima se umanjuju porezna davanja te na taj način porezno rasterećuju porezni obveznici. Poreznim olakšicama i oslobođenjima obuhvaćeni su, primjerice, porezni obveznici koji obavljaju djelatnost na potpomognutim područjima. Tako, primjerice, porezni obveznici koji “obavljaju djelatnost na području grada Vukovara, a koji zapošljavaju više od pet zaposlenika u radnom odnosu na neodređeno vrijeme, pri čemu više od 50 % zaposlenika ima prebivalište i borave na potpomognutom području jedinica lokalne samouprave razvrstanih u I. skupinu po stupnju razvijenosti, odnosno na području Grada Vukovara, ne plaćaju porez na dobit”²⁵. U porezne olakšice uključene su premije dobrovoljnoga mirovinskog osiguranja koje poslodavac uplaćuje u korist zaposlenika, prihodi od vrijednosnih usklađenja financijske imovine, prihodi od rezerviranja, prihodi od nerealiziranih tečajnih

²² IUS-INFO, op. cit., <https://www.iusinfo.hr/aktualno/u-sredistu/44036>.(pristupljeno 11. siječnja 2022.)

²³ Zakon o porezu na dobit, čl. 5. st. 1.

²⁴ Ibid., čl. 5. st. 7.

²⁵ Ibid., čl. 28.a.

razlika i dr. propisano zakonom.²⁶ Rashodima se ne smatraju odbitni izdaci ako nisu vezani uz djelatnost poreznog obveznika. Osnovica za porez na dobit umanjuje se za sljedeće stavke:²⁷

- 1) prihode od dividendi i udjela u dobiti koji su utvrđeni na način koji je zakonom propisan (tj. dividende i udjeli u kapitalu koje isplaćuje obveznik plaćanja poreza na dobit ili istovjetne vrste poreza, koji ima pravni oblik usporediv s društvom kapitala, trgovačkim društvom odnosno društvom ili drugom osobom čiji je pravni oblik usporediv s obveznicima poreza na dobit prema hrvatskom zakonu i dr.),
- 2) nerealizirani dobiti od vrijednosnog usklađivanja dionica (povećanje vrijednosti financijske imovine) ako su uključeni kao prihod na računu dobiti i gubitka u tekućoj godini i prebijaju prethodno priznate porezno nepriznate nerealizirane gubitke iz istog financijskog sredstva,
- 3) prihodi od naplaćenih otpisanih potraživanja koji su bili uključeni u poreznu osnovicu u prethodnim poreznim razdobljima, ali nisu isključeni iz porezne osnovice kao priznati rashod,
- 4) iznos amortizacije koji nije priznat u prethodnim poreznim razdobljima, do iznosa propisanog Zakonom o porezu na dobit,
- 5) iznos porezne olakšice ili porezne olakšice u skladu s posebnim propisima (tj. troškovi obrazovanja, troškovi istraživanja i razvoja i troškovi plaće novog zaposlenika).

Osnovica PDV-a se povećava za sljedeće stavke:²⁸

- 1) nerealizirani gubici od vrijednosnog usklađivanja dionica (smanjenje vrijednosti financijske imovine) ako su uključeni kao rashodi na računu dobiti i gubitka i ne prebijaju prethodno priznate nerealizirane dobitke od usklađenja vrijednosti iz iste financijske imovine,
- 2) iznos amortizacije veći od iznosa propisanih Zakonom o porezu na dobit,
- 3) 50% troškova zabave (hrana i piće, darovi sa ili bez tiskanog logotipa tvrtke ili robne marke proizvoda, te troškovi za odmor, sport, rekreaciju, najam automobila, plovila, zrakoplova i vikendica). Troškovi reprezentacije ne uključuju troškove robe i robe koju porezni obveznik prilagodi u svrhe poslovne zabave, s oznakom 'nije za prodaju', te druge promidžbene predmete s nazivom tvrtke ili robe ili druge reklamne predmete (npr. čaše, pepeljare, stol krpe, strunjače, olovke, poslovne dnevnike, upaljače, etikete) stavljaju na korištenje u prodajni prostor kupca i daju potrošačima, pod uvjetom da

²⁶ *Zakon o porezu na dobit*, čl. 5. st. 9.

²⁷ *Ibid.*, čl. 6.

²⁸ *Ibid.*, čl. 7.

njihova vrijednost ne prelazi 160 kuna po komadu,

- 4) 50% troškova, osim troškova osiguranja i kamata, nastalih u vezi s vlastitim ili iznajmljenim motornim vozilima ili drugim sredstvima osobnog prijevoza (npr. osobnim automobilom, plovilom, helikopterom, zrakoplovom) koje koriste rukovodeći, nadzorni i drugi zaposlenici, pod uvjetom da korištenje osobnih prijevoznih sredstava nije definirano kao plaća,
- 5) nedostaci imovine veći od iznosa propisanog od strane Hrvatske gospodarske komore ili Hrvatske obrtničke komore, sukladno Zakonu o porezu na dodanu vrijednost (PDV) i na temelju kojih nije plaćen porez na dodanu vrijednost,
- 6) troškovi prisilne naplate poreza i drugih nameta,
- 7) novčane kazne koje izriču nadležni organi,
- 8) zatezne kamate između povezanih osoba,
- 9) povlastice i druge ekonomske pogodnosti koje se dodjeljuju fizičkim ili pravnim osobama u svrhu izazivanja ili sprječavanja određenog događaja u korist društva (općenito se odnose na provizije isplaćene stranama koje djeluju u ime poreznog obveznika),
- 10) donacije veće od iznosa propisanih Zakonom o porezu na dobit,
- 11) kamate koje nisu porezno priznate prema Zakonu o porezu na dobit,
- 12) izdaci utvrđeni tijekom revizije porezne uprave, uključujući PDV i doprinose koji se odnose na isplate skrivene dobiti i povlačenja dioničara, članova društva i fizičkih osoba koje obavljaju samostalne djelatnosti oporezive porezom na dobit,
- 13) svi drugi rashodi koji nisu izravno povezani s ostvarivanjem dobiti, kao i druga povećanja porezne osnovice koja nisu bila uključena u poreznu osnovicu.

Vidljivo je, dakle, da je u razdoblju od uvođenja poreza na dobit u Republici Hrvatskoj došlo do značajnih promjena, a posljednjih godina one su usmjerene na porezno rasterećenje što za cilj ima povećanje gospodarske aktivnosti.

2.3. Obveznik i stope poreza na dobit

Zakon o porezu na dobit (Narodne novine, br.177/04, 90/05, 57/06, 146/08, 80/10, 22/12, 148/13, 143/14, 50/16, 115/16, 106/18, 121/19, 32/20, 138/20, 114/22) u Republici Hrvatskoj uređuje tko je obveznik poreza na dobit u Republici Hrvatskoj. To su:²⁹

- 1) trgovačko društvo i druga pravna i fizička osoba rezident Republike Hrvatske koja gospodarsku djelatnost obavlja samostalno, trajno i radi ostvarivanja dobit, dohotka ili prihoda ili drugih gospodarskih procjenjivanih koristi,
- 2) tuzemna poslovna jedinica inozemnog poduzetnika (nerezident),
- 3) fizička osoba koja utvrđuje dohodak na način propisan za samostalne djelatnosti prema propisima oporezivanja dohotka ili koja počinje obavljati takvu samostalnu djelatnost ako izjavi da će plaćati porez na dobit umjesto poreza na dohodak. Fizička osoba koja ostvari u prethodnom razdoblju prihod veći od 7,5 milijuna kuna obveznik je plaćanja poreza na dobit.

Temeljem navedenog obveznici plaćanja poreza na dobit u Republici Hrvatskoj su fizičke i pravne osobe, rezidenti i nerezidenti.

Zakonskom ili nominalnom poreznom stopom iskazuje se nominalno efektivno porezno opterećenje.³⁰ Zakonska stopa poreza na dobit u Republici Hrvatskoj tijekom razdoblja od njegovog uvođenja 1990. godine te primjene u današnjem obliku od 1994. godine, kako je već istaknuto, nije uvijek bila ista. Najviša stopa iznosila je 35 % te je u 1996. godini zamijenila stopu od 25 % koja se do tada primjenjivala. Porezna reforma koja se provodi od 2017. godine za cilj ima porezno rasterećenje poduzetnika što se očituje, između ostalog, i kroz smanjenje porezne stope. Od 1. siječnja 2021. godine u Republici Hrvatskoj su u primjeni dvije stope poreza na dobit:³¹

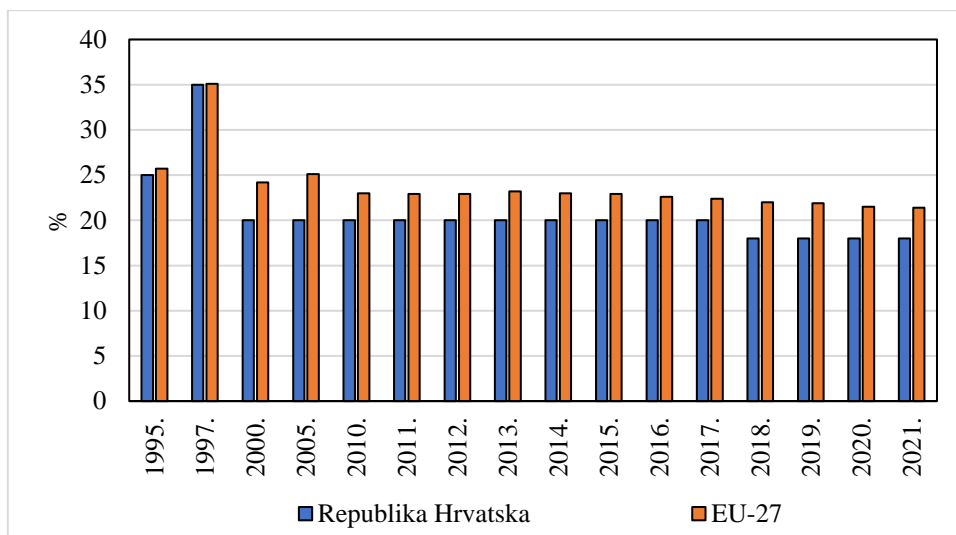
- 1) 10 % ako su u poreznom razdoblju ostvareni prihodi od 7,5 mil. kuna (995.421,06 eura) ili
- 2) 18 % ako su u poreznom razdoblju ostvareni prihodi jednaki ili veći od 7,5 mil. kuna (995.421,06 eura).

Na grafikonu 1. vidljivo je kretanje stope poreza na dobit u Republici Hrvatskoj i EU-27.

²⁹ *Zakon o porezu na dobit.*, čl. 2. st. 1-3.

³⁰ Bubanić, i Korent, "Efektivno opterećenje porezom na dobit u Hrvatskoj", 181.

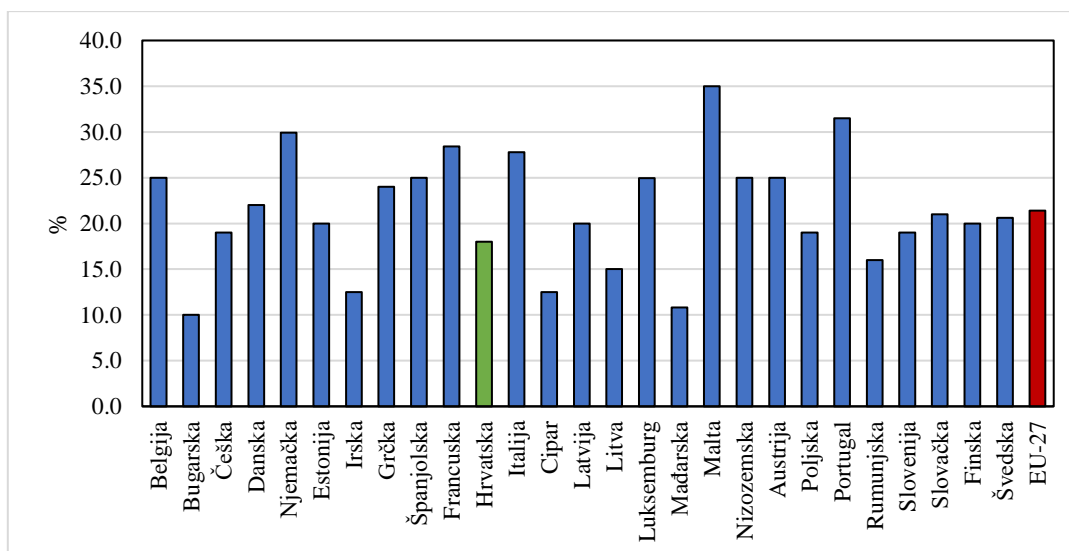
³¹ *Zakon o porezu na dobit*, op. cit., čl. 28.



Grafikon 1. Zakonske stope poreza na dobit u Republici Hrvatskoj, 1996.-2021.

Izvor: Eurostat, "Main national accounts tax aggregates", http://appsso.eurostat.ec.europa.eu/nui/show.do?dataset=gov_10a_taxag&lang=eng

Iz podataka na grafikonu 1. može se vidjeti da su stope poreza u Republici Hrvatskoj u cijelom promatranom razdoblju niže od prosječne stope poreza u EU-27, a posljednjih godina jaz između stope poreza na dobit u Republici Hrvatskoj i EU-27 povećava. Republika Hrvatska je u 2021. godini imala jednu od najnižih stopa poreza na dobit u EU-27 (grafikon 2).



Grafikon 2. Zakonske stope poreza na dobit u zemljama članicama EU-27, 2021. godine

Izvor: Eurostat, "Main national accounts tax aggregates", http://appsso.eurostat.ec.europa.eu/nui/show.do?dataset=gov_10a_taxag&lang=eng

Podaci na grafikonu pokazuju da nižu zakonsku stopu poreza na dobit u odnosu na Republiku Hrvatsku u EU-27 ima samo šest zemalja: Bugarska, Irska, Cipar, Litva, Mađarska i Rumunjska. Većina od tih zemalja su nove zemlje članice Europske unije koje nastoje nižim stopama poreza na dobit privući investicije u svoje zemlje.

Efektivnost poreznog tretmana poduzeća porezom na dobit mjeri se različitim pokazateljima. Europska komisija u svojim izvješćima koristi metodu tzv. implicitnih poreznih stopa. Ona se može shvatiti kao svojevrsna efektivna porezna stopa.³² Implicitna porezna stopa na dobit poduzeća definira se kao udio prihoda od poreza na dobit ili profita poduzeća (uključujući dobit od holdinga) u cjelokupnom oporezivom kapitalu i poslovnoj dobiti poduzeća.³³ U upotrebi su dva alternativna pokazatelja za implicitne stope poreza na dobit. Prvi je “tradicionalni”, primjenjivan u starijim izvješćima, a drugi “bez dividendi” iz kojeg je isključena dividenda iz nazivnika, jer se profit raspodjeljuje nakon oporezivanja i kao takav obično je izuzet od poreza na dobit na razini primatelja.³⁴ U tablici 1 prikazane su implicitne stope poreza na dobit.

Tablica 1. Implicitne stope poreza na dobit u Republici Hrvatskoj, 2007.-2019. godine, u %

	Tradicionalne implicitne stope	Implicitne stope “bez dividende”	Promjene
2007.	32,8	33,3	-
2008.	31,2	31,7	-1,6
2009.	39,8	40,5	8,8
2010.	24,6	25,1	-15,4
2011.	23,8	24,1	-1,0
2012.	21,8	22,0	-2,1
2013.	20,9	21,1	-0,9
2014.	17,8	18,0	-3,1
2015.	18,0	18,3	0,3
2016.	20,1	20,5	2,2
2017.	20,5	21,0	0,5
2018.	21,0	21,5	0,5
2019.	21,9	22,6	1,1

Izvor: Eurostat, *Taxation Trends in the European Union, Data for the EU Member States, Iceland, Norway and United Kingdom*, 38 i 39.

Implicitne stope poreza na dobit u Republici Hrvatskoj (tablica 1) pokazuju smanjenje u razdoblju od 2007. do 2019. godine. U desetogodišnjem razdoblju 2009.-2019. implicitna stopa poreza na dobit smanjena je za 17,9 %. Najveće smanjenje implicitne stope može se uočiti u 2010. godini, kada je smanjena za 15,4 %. U odnosu na zakonske stope poreza na dobit može se uočiti da su implicitne stope znatno veće.

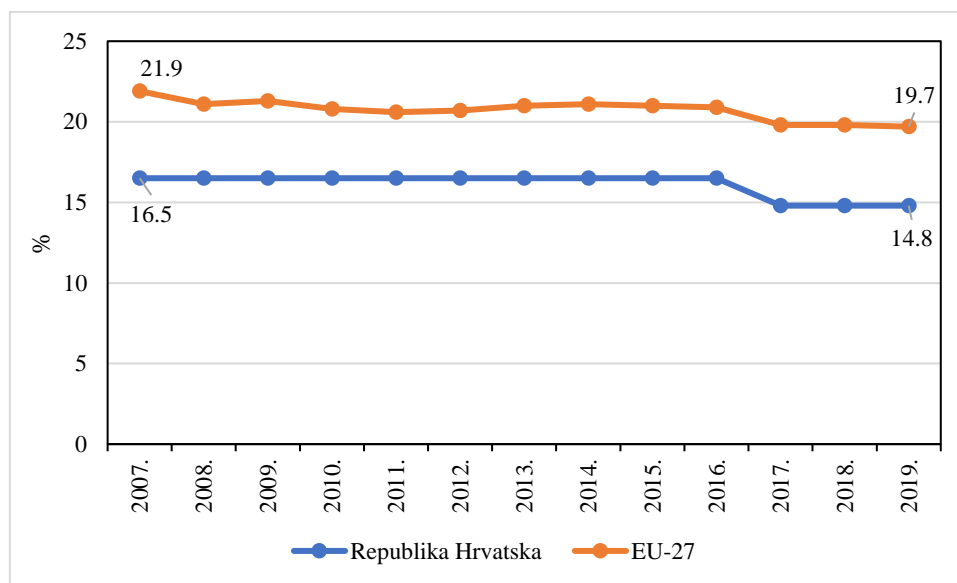
Pri mjerenju poreznog opterećenja dobiti poduzeća u Republici Hrvatskoj, uz zakonsku poreznu stopu potrebno je voditi računa i o efektivnoj ili stvarnoj stopi poreza na dobit. “Efektivna prosječna porezna stopa je mjera koja sintetizira zakonsku poreznu stopu, ali i ostale

³² Šimović, i Deskar-Škrbić, “Efikasnost poreza na dodanu vrijednost u Hrvatskoj”, 8.

³³ Eurostat, *Taxation Trends in the European Union, Data for the EU Member States, Iceland, Norway and United Kingdom*, 39.

³⁴ Ibid.

relevantne elemente poreza na dobit.”³⁵ Efektivna stopa poreza na dobit mjeri se kao udio ubranog poreza u dobiti koja još nije prilagođena zakonskim odredbama izračunavanja dobit, tzv. dobit prije oporezivanja.³⁶ Dostupni podaci Eurostata o prosječnim efektivnim poreznim stopama kojima su obuhvaćena velika poduzeća u nefinancijskom sektoru pokazuju da poduzeća u Republici Hrvatskoj efektivno plaćaju niže porezne stope od zakonom propisanih (grafikon 3). Kroz ove porezne stope do izražaja dolazi efekt poreznih olakšica i poticaja u svrhu poticanja investicija.³⁷



Grafikon 3. Efektivne stope poreza na dobit u Hrvatskoj i EU-27, 2007.-2019. godine
 Izvor: Izrada studenta prema: European Commission, “Taxation and Customs Union”,
https://ec.europa.eu/taxation_customs/taxation-1/economic-analysis-taxation/data-taxation_en

Podaci na grafikonu 3 pokazuju smanjenje efektivne prosječne stope poreza na dobit u Republici Hrvatskoj sa 16,5 % na 14,8 % u razdoblju od 2007. do 2019. godine, kao posljedica uvođenja novih poreznih olakšica i poticaja. Usporedbom s efektivnim poreznim stopama na razini EU-27 vidljivo je da Republika Hrvatska ima niže efektivne stope poreza na dobit, što ukazuje na postojanje porezne konkurencije država članica Europske unije.³⁸

³⁵ Banović, Blažić, i Drezgić, op. cit., 45.

³⁶ Kesner-Škreb, “Stope poreza na dohodak”, 583.

³⁷ Banović, Blažić, i Drezgić, op. cit., 42.

³⁸ Ibid.

3. Oporezivanje dobiti u Njemačkoj

Porez na dobit je ključna komponenta poreznih sustava razvijenih zemalja svijeta o kojem se vode česte rasprave. U ukupnim poreznim prihodima porez na dobit ne čini veći udio. Ipak, ako se promatra s aspekta plaćanja troškova usklađivanja, ima znatan utjecaj na donošenje pojedinih poslovnih odluka. Zbog toga je posljednjih desetljeća u većini zemalja reformiran sustav poreza na dobit. Te su reforme općenito obilježene smanjenjem zakonske stope poreza uz istovremeno povećanje porezne osnovice s ciljem pojednostavljenja poreza, održavanja prihoda i smanjenja jaza između zakonske porezne stope i efektivne ili stvarne porezne stope.³⁹ Reforme su prisutne i u oporezivanju dobiti u Njemačkoj.

Njemačka je smještena u središnjoj Europi. Njeno gospodarstvo je najveće u Europskoj uniji s najvećim brojem stanovnika, 83,155 milijuna u 2021. godini.⁴⁰ U ovom dijelu diplomskog rada predstavljen je zakonski okvir poreza na dobit u Njemačkoj, značajke s obzirom na zakonsku regulativu te su obuhvaćeni obveznici i stope poreza na dobit.

3.1. Zakonodavni okvir

Dobit pravnih subjekata u Njemačkoj podliježe porezu na dobit (njem. *Körperschaftsteuer*) i poslovnom porezu (njem. *Gewerbesteuer*). Porez na dobit temelji se na Zakonu o porezu na dobit (njem. *Körperschaftsteuergesetz*, "KStG") u koji su implementirane reforme poreza na dodanu vrijednost iz 2000. i 2008. godini. U razdoblju od 2008. godine Zakon je više puta mijenjan i usklađivan u skladu s promjena u okviru reformi, koje su se u najvećoj mjeri odnosile na smanjenje nominalne porezne stope uz, istovremeno, proširenje porezne osnovice u skladu sa strategijama 'rezanja poreza i proširenja osnovice'. Posljednja promjena Zakona o porezu na dobit koji je u primjeni od 15. listopada 2002. godine bila je izmjenom članka 3. Zakona od 25. lipnja 2021. godine. Stalnim uvođenjem novih odredbi, porezni sustav Njemačke doveden je u kategoriju najsloženijih poreznih sustava. Promjene zakonskih odredbi popraćene su i u Provedbenom pravilniku o porezu na dobit koji je na snazi od 22. veljače 1996. godine.

³⁹ Delgado, Fernández-Rodríguez, i Martínez-Arias, "Corporation effective tax rates and company size: evidence from Germany", 2081.

⁴⁰ Eurostat, "Population on 1 January", <https://ec.europa.eu/eurostat/databrowser/view/tps00001/default/table?lang=en> (pristupljeno 17. siječnja 2022.)

Posljednja njegova izmjena bila je člankom 2. stavkom 11. Zakona o porezu na dobit 1. travnja 2015. godine.⁴¹

Uz oporezivanje porezom na dobit, dobit poslovnog subjekta podliježe oporezivanju solidarnim prirezom (njem. *Solidaritätszuschlag*). Pravni temelj za nametanje solidarnog prireza je Zakon o mjerama za rješavanje naslijeđenih financijskih obveza koje su proizašle iz ujedinjenja Njemačke, kako bi se osigurali trajni temelji za obnovu u novim Länderima, reorganizirao sustav federalnog izjednačavanja prihoda i omogućile olakšice proračunima javnih tijela (Zakon o provedbi Federalnog programa konsolidacije od 23. lipnja 1993. godine). Solidarni prirez naplaćuje se u obliku prireza u skladu s čl. 106. st. 1. br. 6. Temelnog zakona. Posljednje izmjene ovog zakona uslijedile su izmijenjenim člankom 6. Zakona o provedbi Direktive o povratu od 7. prosinca 2011. godine.⁴² Stopa solidarnog prireza je 5,5 %.

Pravnu osnovu poslovnog poreza (njem. *Gewerbesteuer*) čini Zakon o poslovnom porezu koji je na snazi od 15. listopada 2002. godine, a posljednji put je izmijenjen člankom 7. Zakona 22. prosinca 2014. godine. Djelatnosti kao što su poljoprivreda i šumarstvo ili pružanje profesionalnih usluga ili drugih samostalnih osobnih usluga ne podliježu poslovnom porezu. Stopa poslovnog poreza kombinacija je jedinstvene porezne stope od 3,5 % (osnovna stopa) i municipalne porezne stope (njem. *Hebesatz*), odnosno višekratniku jedinstvene porezne stope, koji varira ovisno o lokalnim jedinicama. Primjerice, u općinama s najmanje 80.000 stanovnika stopa poslovnog poreza je između 8,75 % (*Hebesatz* od 250 %) i 20,3 % (*Hebesatz* od 580 %).⁴³

Zakonske odredbe poreza na dobit su, dakle, mijenjane tijekom proteklog vremena i usklađivane sa zakonodavstvom Europske unije.

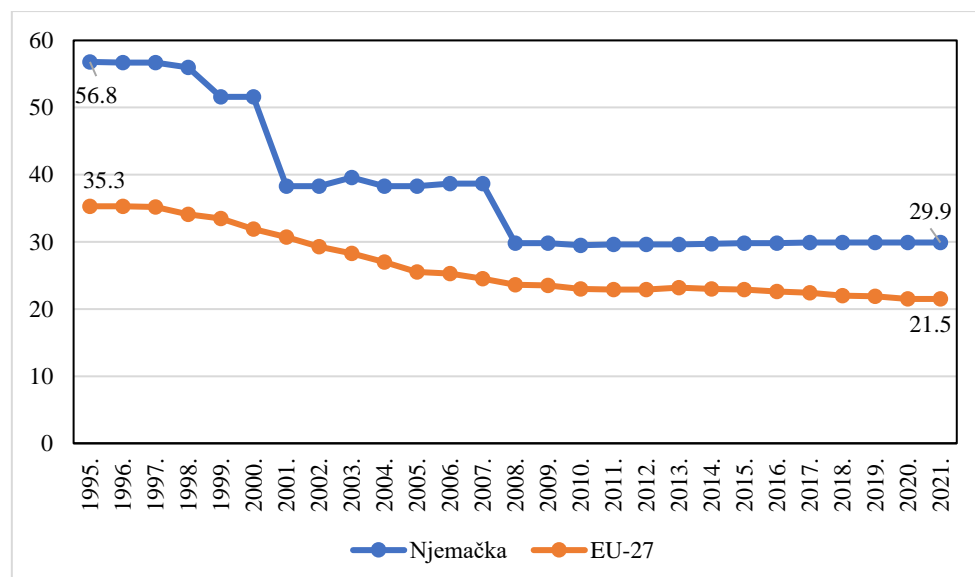
⁴¹ European Commission, “Direct taxes – Corporate Income Tax”, https://ec.europa.eu/taxation_customs/tedb/legacy/taxDetail.html?id=137/1424159159&taxType=Other+direct+tax (pristupljeno 24. siječnja 2022.)

⁴² European Commission, “Taxation and customs union”, https://ec.europa.eu/taxation_customs/tedb/legacy/taxDetail.html?id=133/1424159159&taxType=Other+direct+tax (pristupljeno 12. ožujka 2023)

⁴³ PWC, “Germany, Corporate – Taxes on corporate”, <https://taxsummaries.pwc.com/germany/corporate/%20taxes-on-corporate-income> (pristupljeno 1. veljače 2022.)

3.2. Značajke poreza na dobit

Porez na dobit je izravni porez. Njemačka je bila jedna od prvih europskih država koja je je 1920. godine uvela jedinstveni porez na dobit uvođenjem Zakona o porezu na dobit (njem. *Einführung des Körperschaftsteuergesetzes, KStG*) kao dijela financijske reforme. Jedna od najvećih promjena u okviru reformi u 2000. i 2008. godini bilo je smanjenje porezne stope. U 2000. godini stopa poreza na dobit smanjena je na 25 %, a u 2008. godini na 15 % (nominalno ukupno porezno opterećenje dobiti smanjeno s prosječne stope od oko 51 % na 38,3 % u 2000. godini, a 2008. godini taj trend je nastavljen daljnjim smanjenjem stope na oko 30,2 %). Do 2008. godine Njemačka je imala najvišu zakonsku stopu poreza na dobit u Europskoj uniji, izuzev u 2001. i 2002. godini kada su Belgija i Italija imale najviše stope.⁴⁴ Smanjenje nominalne porezne stope je najjednostavniji i najefikasniji poticaj investiranju. Naime, upravo se visoka porezna stopa navodila kao jedan od ograničavajućih čimbenika investicija i konkurentnosti Njemačke za investicijske aktivnosti. Uz smanjenje nominalne porezne stope, porezna osnovica je proširena u skladu sa strategijama 'rezanja poreza i proširenja osnovice'. Na grafikonu 4 prikazano je kretanje zakonskih poreznih stopa na dobit u Njemačkoj (uključujući solidarni porez i porez na poslovanje) od 1995. do 2021. godine u odnosu na prosječne zakonske stope poreza na dobit u EU-27.



Grafikon 4. Zakonske (kombinirane) porezne stope na dobit u Njemačkoj, 1995. do 2021. godine

Izvor: Izrada studenta prema: Eurostat, *Taxation Trends in the European union, Main results*, 103; Eurostat, *Taxation Trends in the European Union, Data for the EU Member States, Iceland, Norway and United Kingdom*, 45.

⁴⁴ Delgado, Fernández-Rodríguez, i Martínez-Arias, op. cit., 2081.

Grafikon 4 pokazuje značajno smanjenje zakonskih stopa poreza na dobit u Njemačkoj u razdoblju od 1995. do 2021. godine, no usporedbom s prosječnim zakonskim stopama u Europskoj uniji može se uočiti da su one znatno veće. Posebice je to vidljivo na početku promatranog razdoblja, kada stopa poreza na dobit u Njemačkoj doseže 56,8 %, dok je ona u EU-27 35,3 %. Mjere usmjerene ka smanjenju poreznih stopa na dobit u Njemačkoj rezultiraju stopom od 29,9 % u 2021. godini koja je značajno približava prosječnoj stopi na razini EU-27, od 21,5 % u usporedbi s odnosom stopa na početku promatranog razdoblja. Smanjenjem porezne stope i proširenjem poreznih olakšica poboljšani su uvjeti zadržavanja dobiti i poticanje investicijske aktivnosti u Njemačkoj. No, pojavili su se neki novi problemi zbog šire porezne osnovice budući da se, primjerice, lokalni porez na poslovanje više ne može prebijati s porezom na dobit.

Porezom na dobit u Njemačkoj se oporezuju rezidentna i nerezidentna poduzeća, pri čemu se kod rezidentnih poduzeća oporezuje prihod ostvaren širom svijeta, dok se kod nerezidentnih poduzeća oporezuje samo prihod ostvaren u Njemačkoj. Oporezivi prihod općenito se utvrđuje na temelju porezne bilance, koja se pak temelji na zakonskim računima (godišnjim računima) prema njemačkim općeprihvaćenim računovodstvenim načelima (engl. *Generally Accepted Accounting Principles*, GAAP). Pri tome se primjenjuje određeni posebni porezni zakon i računovodstvene prilagodbe na zakonskim računima, a dostupne su i dodatne računovodstvene opcije. Ako se u poreznoj bilanci koriste računovodstvene opcije koje se razlikuju od financijskih izvještaja prema njemačkim općeprihvaćenim računovodstvenim načelima, potrebno je voditi registar nastalih odstupanja između financijskih izvještaja i poreznog obračuna koji pokazuje osnovu na kojoj je svako odstupanje nastalo i njegovo poništenje. Financijski izvještaji Međunarodnog standarda financijskog izvještavanja ne prihvaćaju se kao osnova za izračun oporezivog prihoda.⁴⁵

Zalihe se obično vrednuju po nižoj od stvarne vrijednosti, troška zamjene ili neto prodajne vrijednosti. No, za sve otpise ispod stvarnih troškova moraju postojati posebni razlozi. Ukoliko nije moguća posebna identifikacija zaliha, prihvatljivo je vrednovanje po standardnoj ili prosječnoj cijeni. Metoda *last in, first out* (LIFO, posljednje unutra, prvo van) vrednovanja zaliha (prema kojoj se dobra ili proizvodi zadnja kupljena smatraju onima koja su prva prodana) prihvaćena je kao opcija koja u pojedinim slučajevima zadovoljava njemački GAAP.

Primjenom klasičnog poreznog sustava koji je u Njemačkoj u primjeni od 1. siječnja 2001. godine, korporativni profit oporezuje se na razini tvrtke, a dividende se oporezuju kod malih

⁴⁵ PWC, "Germany, Corporate – Taxes on corporate", <https://taxsummaries.pwc.com/germany/corporate/20taxes-on-corporate-income> (pristupljeno 24. siječnja 2022.)

dioničara bez pripisivanja kredita koji je dostupan za plaćanje poreza na dobit. Ekonomski dvostruko oporezivanje, međutim, ublažava se sustavom djelomičnih prihoda, odnosno konačnim porezom po odbitku. Dividende poduzeća u načelu su izuzete od oporezivanja i za rezidentna i nerezidentna poduzeća. Tvrtke moraju, u pravilu, odbiti porez na dividende po odbitku iz distribuiranih dobiti. Portfelj dividende se oporezuju. Kod oporezivanja porezom na dobit i porezom na poslovanje primjenjuju se različiti portfeljni udjeli. Kod oporezivanja porezom na dobit potreban je minimalni udio od najmanje 10 % i mora se ispuniti na početku kalendarske godine u kojoj je dividenda primljena, a za primjenu poreza na poslovanje potreban je minimalan udio od najmanje 15 % na početku relevantne porezne godine. Osim toga, 5 % neoporezive bruto dividende vraća se na oporezivu dobit kao nepriznati poslovni rashod. Za izuzete dividende, oporezivi iznos od 5 % dividende koji se oporezuje porezom na dobit, oporezuje se i porezom na poslovanje. Što se tiče dividende od dionica, izjava poduzeća o dividendi od dionica (pretvaranje rezervi u temeljni kapital) ne dovodi do oporezivog dohotka dioničara ili drugih poreznih učinaka. Međutim, naknadno smanjenje kapitala se u većini slučajeva tretira kao novčana dividenda.

Kapitalni dobitci koje je korporativni subjekt ostvario prodajom poslovne imovine tretiraju se kao redovni prihodi, te se oporezuju porezom na dobit. Moguće je odgoditi oporezivanje dijela ili cijele dobiti na nekretninama prebijanjem dobitka s troškom zamjenske nekretnine. Kapitalni dobitci od prodaje ulaganja u druga poduzeća izuzeti su od poreza na dobit i poreza na poslovanje. Odgovarajući gubici se ne odbijaju. Međutim, ako je prodavač rezident ili ima predstavnika u Njemačkoj, 5 % kapitalnih dobitaka se vraća oporezivom prihodu kao nepriznati rashodi.

Porez na dobit po odbitku odnosi se na dividende, kamate na obveznice, dobit na obveznice, kredite, prihode od sudjelovanja tihih partnera u trgovačkim društvima, kamata od stranih banaka i kamata koje plaćaju stanovništvu za određene obveznice i dr. Dividende i druge profitna distribucijska plaćanja rezidentnih i nerezidentalnih trgovačkih društava (AG, KGaA, d.o.o.) podliježu porezu po odbitku po stopi od 25% (26,38% uključujući solidarnu nadoplatu 5,5%).⁴⁶ Naknade koje plaćaju izvođačima za građevinske usluge podliježe porezu po odbitku po stopi od 15%. Porez se ne naplaćuje ako davatelj usluge ima certifikat o izuzeću i ako naknada ne prelazi određene granice.

Za porezne svrhe dozvoljeni su odbici. Njemački porezni sustav dozvoljava amortizaciju fiksne imovine koja se koristi u proizvodnom procesu, a čija se vrijednost tijekom vremena

⁴⁶ Taxand, "Taxand Global Guide to M&A Tax 2021 - Germany", 11.

smanjuje te ima vijek trajanja duži od jedne godine. Amortizacija je obvezna. Amortizacijska osnovica imovine stečene uz naknadu ili proizvedena od strane poreznog obveznika je njegov trošak. Do 1. siječnja 2008. godine korištene su normalne metode amortizacije za pokretnu materijalnu imovinu: linearna metoda, metoda opadanja bilance i proizvodna metoda. U 2022. godini amortizacija pokretne dugotrajne imovine obračunava se linearnom metodom tijekom očekivanog vijeka trajanja imovine. Amortizacija uzima u obzir preostalu vrijednost imovine samo ako je materijalna, pri čemu se dobiti od prodaje tretiraju kao normalni poslovni prihodi. Određena imovina vrijednosti manjom od 800 eura može se potpuno amortizirati u godini stjecanja. Alternativno, određena imovina stečena u jednoj poslovnoj godini u vrijednosti manjoj od 1.000 eura može se udružiti kao složena stavka i amortizirati tijekom pet godina. Kao odgovor na pandemiju Covid-19, uvedene su povećane stope amortizacije za pokretnu imovinu stečenu ili stvorenu nakon 31. prosinca 2019. godine i prije 1. siječnja 2022. godine do faktora 2,5 u usporedbi s trenutno primjenjivim stopama amortizacije i do maksimalno 25 % godišnje. Također, kao stimulativnu mjeru zbog pandemije Covid-19, porezna uprava dopušta poreznom obvezniku za poslovnu godinu koje završavaju 31. prosinca 2020. godine pa nadalje preuzeti korisni vijek trajanja od samo jedne godine za određenu digitalnu imovinu (softver i hardver) za porezne svrhe, što rezultira potpunom amortizacijom troškova stjecanja u godini stjecanja. Mjera je, također, dostupna za preostale troškove nabave imovine stečene u ranijim poslovnim godinama.⁴⁷

Zgrade se amortiziraju na različitim linearnim sustavima ili sustavima sa smanjenjem stope koji su oblikovani kako bi se postigao potpuni otpis u razdoblju od 25 do 50 godina, ovisno o starosti zgrade i o tome je li porezni obveznik bio njezin prvi vlasnik.

Osim uobičajene amortizacije, primjenjuje se i posebna amortizacija koja se odbija za porezne svrhe u određenim ograničenim okolnostima (npr. mala poduzeća, kulturni spomenici, zgrade u određenim obnovljenim gradskim zonama). Goodwill ili druga nematerijalna imovina stečena u sklopu ugovora o imovini podliježe amortizaciji. Goodwill se amortizira tijekom 15 godina za potrebe poreza na dobit.⁴⁸ Stečena nematerijalna dugotrajna imovina amortizira se ravnomjerno tijekom procijenjenog korisnog vijeka trajanja. Imovina kao što su vrijednosni papiri, dionice i obveznice, zemljište i obrtna sredstva mogu se planski amortizirati.

U odbitke se računaju i početni troškovi, odnosno troškovi pokretanja i formiranja poslovnog subjekta u trenutku kada su nastali.

⁴⁷ PWC, "Corporate - Deductions", <https://taxsummaries.pwc.com/germany/corporate/deductions> (pristupljeno 22. siječnja 2022.)

⁴⁸ Taxand, op. cit., 9.

Godišnji neto trošak kamata (višak plaćene kamate u odnosu na primljenu) društava grupe može se odbiti samo u visini do 30 % dobiti prije kamata, poreza i amortizacije (EBITDA) kod oporezivanja porezom na dobit i porezom na poslovanje. Ograničenje od 30 % odnosi se na sve kamate, bilo da dug daje dioničar, povezana strana ili treća strana. To ograničenje se ne primjenjuje ako je ukupni neto trošak kamata tijekom porezne godine manji od tri milijuna eura ili ako neto iznos plaćen bilo kojem dioničaru s više od 25 % udjela u poduzeću (ili povezanoj osobi) nije veći od 10 % ukupnog iznosa. No, kod posljednjeg ustupka potrebno je dokazati da omjer kapitala i bruto imovine tvrtke nije više od dva postotna poena ispod onog grupe u cjelini. Neiskorišteni potencijal EBITDA može se prenijeti do pet godina kako bi se pokrio budući višak kamata. Troškovi kamata koji se nisu odbili mogu se prenositi bez vremenskog ograničenja i odbiti će se od budućih prihoda kao da su kamate relevantne godine (odnosno postoji višak EBITDA). Taj prijenos u budućnosti podliježe istim načelima kao i prijenos gubitka.

Odbitci podrazumijevaju i plaćanja tantijema povezanim stranama uz određena ograničenja, dugove s nepovezanim stranama za koje je očito da su nenaplativi, donacije do najviše 20 % od oporezive dobiti ili 0,4 % ukupnog poslovnog prihoda te plaća isplaćenih tijekom godine i dr.⁴⁹

Osim navedenog, poreznim zakonima su propisani različiti poticaji odnosno olakšice koje poduzeća mogu koristiti kako bi smanjila porezno opterećenje. Primjerice za pravne osobe koje ne raspodjeljuju dobit, npr. klubovi, utvrđen je iznos oslobođenja od 5.000 eura. Pojedine zadruge i udruge koje su uglavnom aktivne u području poljoprivrede i šumarstva imaju naknadu od 15.000 eura. Odgovarajući odbitak odbija se od oporezivog prihoda, što zauzvrat umanjuje iznos poreza na dobit. No, odbitak naknade ne smije dovesti do gubitka, odnosno ne smije biti veći od oporezivog dohotka. Ako je odbitak veći od oporezivog dohotka, ne plaća se porez na dobit.

Neto poslovni gubici prenose se naprijed bez vremenskog ograničenja. Za porez na dobit (ali ne porez na poslovanje) postoji izborni prijenos u prethodnu godinu u iznosu do jedan milijun eura. Kao odgovor na pandemiju COVID-19, maksimalni prijenos gubitka za korporaciju povećan je s jednog milijuna eura na 10 milijuna eura za gubitke nastale 2020. i 2021. godine.⁵⁰ Gubitak poduzeća ne podliježe oporezivanju.

Porez na dobit pripada skupini komunalnih poreza, što znači da na prihod prikupljen porezom na dobit zajedničko pravo pripada saveznoj vladi i savezним državama. Plaća se

⁴⁹ PWC, "Corporate - Deductions", <https://taxsummaries.pwc.com/germany/corporate/deductions>, (pristupljeno, 22. siječnja 2022.)

⁵⁰ Ibid.

unaprijed, a njegov iznos utvrđuje se na temelju poreza na dobit za koji se očekuje da će nastati. Akontacije dospijevaju tromjesečno, 10. ožujka, 10. lipnja, 10. rujna i 10. prosinca, a porezna prijava podnosi se do 31. srpnja sljedeće godine.⁵¹

Navedeno ukazuje na svu složenost oporezivanja dobiti u Njemačkoj. Iako je u primjeni relativno visoka stopa poreza vidljivo je da postoje i mnoge olakšice i poticaji za poslovanje poslovnog subjekta.

3.3. Obveznik i stope poreza na dobit

Porez na dobit u Njemačkoj plaćaju pravne osobe rezidenti i nerezidenti. Rezidentima se smatraju one pravne osobe koje imaju registrirano sjedište (kako je određeno u njegovim statutima) ili upravu u Njemačkoj. Primjeri pravnih osoba su: korporacije (GmbH, AG), društva za uzajamno osiguranje, pravne osobe kao što su trgovačka društva i trustovi, gospodarska poduzeća koja vode javne pravne osobe.⁵² Poduzeća koja ostvaruju prihod u Njemačkoj, ali nemaju menadžment ili registrirani ured u zemlji, obveznici su plaćanja poreza na dobit samo na prihode koje ostvaruju u Njemačkoj. Zakonom o porezu na dobit oslobođeni su od plaćanja poreza na dobit: političke stranke, savezne tvrtke, državne banke, korporacije koje djeluju u dobrotvorne ili crkvene svrhe, strukovne udruge, institucije javnog osiguranja i mirovinskog osiguranja.⁵³ Osim toga, u zakonu su ugrađene razne iznimke koje podliježu samo ograničenom porezu na dobit. Primjerice, ako pravna osoba u Njemačkoj nema ni upravu ni sjedište, dobit joj se oporezuje samo u ograničenoj mjeri sniženom stopom poreza po odbitku.

Dobit poduzeća, kako je već istaknuto zahvaća stopa poreza na dobit uvećana za solidarnu naknadu te stopu poreza na poslovanje. Ukupna porezna stopa poreza na dobit poduzeća iznosila je u 2021. godini između 24,5 i 36,1 %. To je, dakle, kombinacija stopa sastavljena od 15 % poreza na dobit, 5,5 % solidarne naknade (5,5 % od 15 % = 0,825 %) uvećano za 8,75-20,3 % poslovnog poreza. Višekratnik za München u 2022. godini iznosi 490 %, za Frankfurt 460 %, a za Berlin 410 %, pa je ukupna stopa oporezivanja dobiti u Münchenu 33 %, Frankfurtu 31,9 %, a Berlinu 30,2 %. Pregled zakonskih stopa oporezivanja dobiti u Njemačkoj u godinama reformi i 2021. godini dan je u tablici 2.

⁵¹ LexWare, "Körperschaftsteuer", <https://www.buchhaltung-einfach-sicher.de/steuern/koerperschaftsteuer> (pristupljeno 29. siječnja 2022.)

⁵² Ibid.

⁵³ Ibid.

Tablica 2. Zakonske stope poreza na dobit u Njemačkoj, 2000.-2021. godine

	Savezna država			Podnacionalni porezi – stopa poslovnog poreza	Kombinacija stopa poreza na dobit
	Stopa poreza na dobit sa solidarnom naknadom	Stopa poreza na dobit	Stopa poreza umanjena za pododbitke za podnacionalne poreze		
2000.	42,20	40,00	35,33	16,28	51,61
2001.	26,38	25,00	22,12	16,14	38,26
2008.	15,83	15,00	15,83	13,58	29,41
2021.	15,83	15,00	15,83	14,11	29,94

Izvor: Eurostat, "Main national accounts tax aggregates", http://appsso.eurostat.ec.europa.eu/nui/show.do?dataset=gov_10a_taxag&lang=eng

Stope poreza na dobit u Njemačkoj, kako je vidljivo iz tablice 2, značajno su smanjene u protekla dva desetljeća kako bi se rasteretilo poslovanje poduzeća u Njemačkoj te pridonijelo njihovoj konkurentnosti na tržištu. Osnovna stopa poreza na dobit s 40,00 % u 2000. godini smanjena je na 15,00 % u 2008. godini i ta je stopa zadržana do 2021. godine.

Analiziranjem implicitnih stopa poreza na dobit može se uočiti da su one znatno niže od zakonskih poreznih stopa (tablica 3).

Tablica 3. Implicitne stope poreza na dobit u Njemačkoj, 2007.-2019. godine, u %

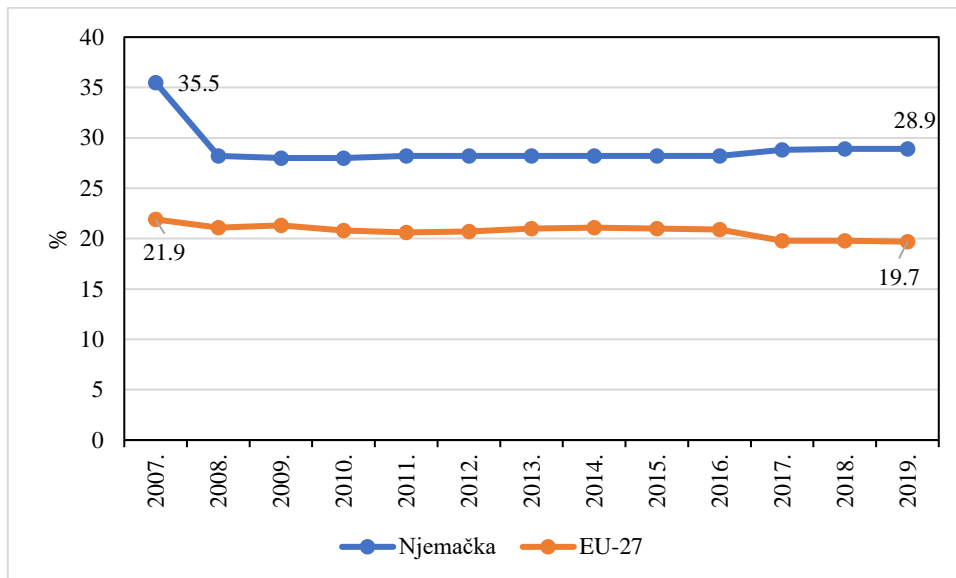
	Tradicionalne implicitne stope	Implicitne stope "bez dividende"	Promjene
2007.	14,8	16,4	-
2008.	14,7	16,7	0,3
2009.	12,8	14,5	-2,2
2010.	12,9	14,8	0,3
2011.	14,9	17,0	2,2
2012.	17,1	19,8	2,8
2013.	17,0	20,2	0,4
2014.	16,2	18,9	-1,3
2015.	16,1	19,1	0,2
2016.	17,5	20,6	1,5
2017.	17,7	21,2	0,6
2018.	19,5	23,6	2,4
2019.	20,4	25,2	1,6

Izvor: Eurostat, *Taxation Trends in the European Union, Data for the EU Member States, Iceland, Norway and United Kingdom*, 38 i 39.

Implicitne stope poreza na dobit u Njemačkoj pokazuju rast u razdoblju od 2007. do 2019. godine, sa 14,8 odnosno 16,4 % na 18,0 odnosno 25,2 %, iako su zakonske porezne stope smanjene u promatranom razdoblju. Rast je prisutan tijekom cijelog promatranog razdoblja s izuzetkom u 2009. i 2014. godini.

Analiziranjem efektivnih poreznih stopa jasno je vidljiv utjecaj poreznih olakšica i poticaja u povećanju porezne konkurentnosti Njemačke i rasterećenje poslovanja poslovnih subjekata. U

odnosu na standardne stope poreza na dobit efektivne stope su znatno niže, kao što je vidljivo iz grafikona 5.



Grafikon 5. Efektivne stope poreza na dobit u Njemačkoj i EU-27, 2007.-2019. godine
Izvor: Izrada studenta prema: European Commission, "Taxation and Customs Union",
https://ec.europa.eu/taxation_customs/taxation-1/economic-analysis-taxation/data-taxation_en

Podaci na grafikonu 5 pokazuju smanjenje efektivne stope poreza na dobit u 2008. godini u odnosu na 2007. godinu s 35,0 % na 28,2 %, kao posljedica porezne reforme i uvođenja više poreznih olakšica i poticaja. No, u sljedećim godinama porezno opterećenje poduzećima se povećava te u 2019. godini efektivna porezna stopa iznosi 28,9 %. Vidljivo je, također da su efektivne prosječne porezne stope u Njemačkoj veće u odnosu na EU-27, što ima negativne učinke na investiranje.

4. Komparativna analiza poreza na dobit

Komparativna analiza poreza na dobit omogućava sagledavanje značaja poreza na dobit u Republici Hrvatskoj i Njemačkoj. Kako bi se dao što bolji uvid u financijske učinke poreza na dobit u promatrane dvije zemlje, u ovom dijelu diplomskog rada analizira se kretanje poreznih prihoda od poreza na dobit te opterećenje poduzeća porezom na dobit.

4.1. Analiza financijskog učinka poreza na dobit u Republici Hrvatskoj i Njemačkoj

Prihodi od poreza na dobit u Republici Hrvatskoj i Njemačkoj sudjeluju s vrlo niskim udjelom u ukupnim poreznih prihodima. U 2020. godini prihodi od poreza na dobit u Njemačkoj ostvareni su u iznosu od 74.365 mlrd. eura, što je značajno povećanje u odnosu na 2000. godinu kada su iznosili 57.905 mlrd. eura, za 28,4 %.⁵⁴ U odnosu na Njemačku, prihodi od poreza na dobit Hrvatske sudjeluju s tek 2,7 % u ostvarenim prihodima od poreza na dobit u Njemačkoj. U razdoblju od 2000. do 2020. godine može se uočiti rast prihoda ostvarenih od poreza na dobit u Republici Hrvatskoj i u Njemačkoj (tablica 4). Ostvareni prihodi od poreza na dobit u Hrvatskoj iznosili su u 2020. godini 1.142,8 mlrd. eura te su u odnosu na 2000. godinu povećani za 269,9 %, što ukazuje da su prihodi od poreza na dobit u Republici Hrvatskoj imali dinamičan rast s prosječnim godišnjim rastom od 13,5 %. Prosječan godišnji rast poreza na dobit u Njemačkoj iznosio je tek 1,42 %. Gotovo trećina ukupnih prihoda ostvarenih od poreza na dobit u EU-27 ostvaruje se u Njemačkoj, što je i razumljivo s obzirom da je njemačko gospodarstvo jedno od najrazvijenijih gospodarstava Europe i svijeta, treće najveće gospodarstvo svijeta sa stabilnim gospodarskim kretanjima. Sudjelovanje Republike Hrvatske u ukupno ostvarenim prihodima od poreza na dobit na razini EU-27 gotovo je neznatno, s manje od 0,01 %. Pri tome je potrebno imati na umu da je riječ o relativno malom gospodarstvu koje se prije tri desetljeća razvilo iz planskog gospodarstva te je bilo suočeno s izazovima ratnih razaranja, nekonkurentnosti, krize i recesije i dr. Vrijeme recesije jasno je obilježeno smanjenjem prihoda od poreza na dobit, tek u 2016. godini može se uočiti značajnije povećanje prihoda od ovog poreza, za 23,0 %. Najveći prihod ostvaren je u 2019. godini te je iznosio 1.280,8 mlrd. eura, no u 2020. godini uslijed

⁵⁴ Eurostat, "Main national accounts tax aggregates", http://appsso.eurostat.ec.europa.eu/nui/show.do?data set=gov_10a_taxag&lang=eng (pristupljeno 1. veljače 2022.)

pandemije COVID-19 bolesti prihodi od poreza na dobit dolazi do značajnog smanjenja, za 13,7 % u odnosu na 2019. godinu.

Tablica 4. Prihodi ostvareni od poreza na dobit u EU-27 u Republici Hrvatskoj i Njemačkoj, 2000.-2020. godine

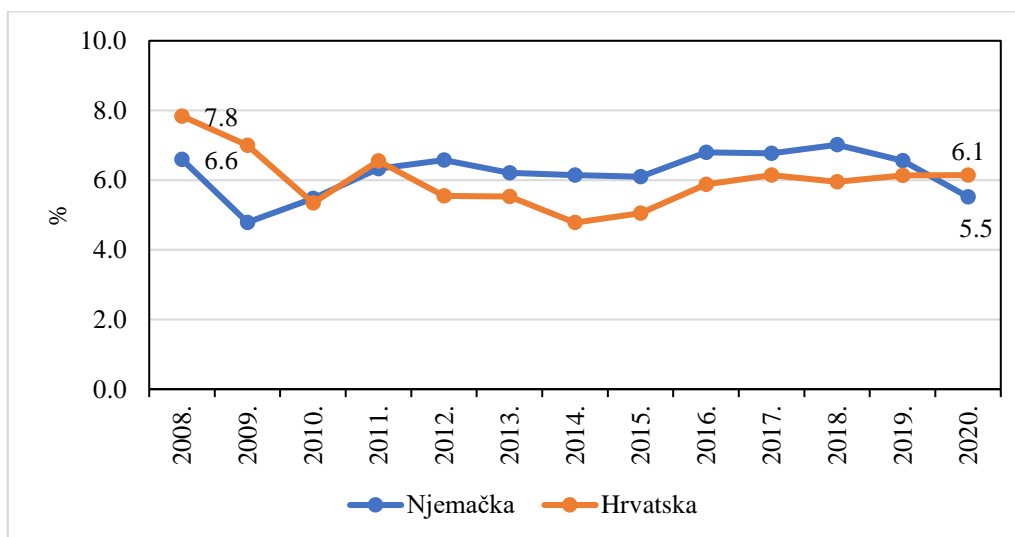
	EU-27		Hrvatska		Njemačka	
	Prihod u mlrd. EUR	Verižni indeks	Prihod u mlrd. EUR	Verižni indeks	Prihod u mlrd. EUR	Verižni indeks
2000.	228.596,3	-	312,3	-	57.905,0	-
2001.	217.402,9	95,1	384,9	123,2	33.341,0	57,6
2002.	207.574,6	95,5	518,5	134,7	32.916,0	98,7
2003.	200.775,8	96,7	593,5	114,5	37.459,0	113,8
2004.	231.411,1	115,3	612,0	103,1	46.067,0	123,0
2005.	260.271,6	112,5	832,8	136,1	53.461,0	116,1
2006.	311.280,1	119,6	1.115,9	134,0	66.294,0	124,0
2007.	344.715,3	110,7	1.321,8	118,5	69.548,0	104,9
2008.	315.111,5	91,4	1.392,9	105,4	64.097,0	92,2
2009.	223.983,0	71,1	1.152,4	82,7	45.295,0	70,7
2010.	211.130,9	94,3	870,7	75,6	52.363,0	115,6
2011.	230.119,5	109,0	1.040,6	119,5	64.206,0	122,6
2012.	239.035,2	103,9	878,9	84,5	69.284,0	107,9
2013.	244.597,5	102,3	889,1	101,2	67.188,0	97,0
2014.	243.533,8	99,6	764,9	86,0	68.858,0	102,5
2015.	256.901,0	105,5	835,7	109,3	71.466,0	103,8
2016.	280.353,7	109,1	1.028,1	123,0	83.439,0	116,8
2017.	301.659,6	107,6	1.133,8	110,3	86.961,0	104,2
2018.	316.253,7	104,8	1.179,3	104,1	94.148,0	108,3
2019.	318.532,2	100,7	1.280,8	108,6	91.298,0	97,0
2020.	276.260,0	86,7	1.142,8	89,2	74.365,0	81,5

Izvor: Eurostat, "Main national accounts tax aggregates", http://appsso.eurostat.ec.europa.eu/nui/show.do?dataset=gov_10a_taxag&lang=eng

Njemačka je izlazak iz gospodarske krize, koja je imala globalni karakter s početkom u 2018. godini, obilježila 2011. godine s rastom prihoda od poreza na dobit za 22,6 % u odnosu na 2010. godinu. Pandemija COVID-19 bolesti u 2020. godini rezultirala je kao i u Republici Hrvatskoj i u svim zemljama Europske unije pad gospodarske aktivnosti, pa tako i prihoda od poreza na dobit. Prihodi su smanjeni za 18,5 % u odnosu na 2019. godinu. U ukupnim direktnim poreznim prihodima, prihodi od poreza na dobit u Njemačkoj sudjeluju s manjim udjelom u odnosu na Republiku Hrvatsku, 22,8 % u odnosu na 33,3 % u 2020. godini.⁵⁵ Prihodi od poreza na dobit, dakle, u znatno manjem udjelu sudjeluju u ukupno ostvarenim direktnim poreznim prihodima u odnosu na prihoda ostvarenih od poreza na dohodak (77,2 %, odnosno 66,7 %). Značaj poreza na dobit može se sagledati kroz njihovo sudjelovanje u ukupnim poreznim prihodima. U Njemačkoj prihodi od poreza na dobit sudjeluju s 5,5 % u ukupnim poreznim prihodima (2020. godine), dok je njihovo sudjelovanje u Republici Hrvatskoj veće te iznosi 6,1 %. Po udjelu u ukupno ostvarenim poreznim prihodima porez na dobit je u 2020. godini rangiran na 18. mjesto u Njemačkoj i 15.

⁵⁵ European Commission, "Taxation and Customs Union", https://ec.europa.eu/taxation_customs/taxation-1/economic-analysis-taxation/data-taxation_en (pristupljeno 22. siječnja 2022.)

mjesto u Republici Hrvatskoj. Promatrajući razdoblje od posljednje značajne porezne reforme u Njemačkoj, odnosno od 2008. do 2020. godine, može se vidjeti da je udio prihoda od poreza na dobit u ukupnim poreznim prihodima smanjen sa 6,6 % na 5,5 %, što je smanjenje udjela prihoda za 1,1 %. Kretanje stope prihoda od poreza na dobit u ukupnim poreznim prihodima Republike Hrvatske i Njemačke prikazano je grafikonom 6.



Grafikon 6. Udio prihoda od poreza na dobit u ukupnim poreznim prihodima u Hrvatskoj i Njemačkoj, 2008.- 2020. godine

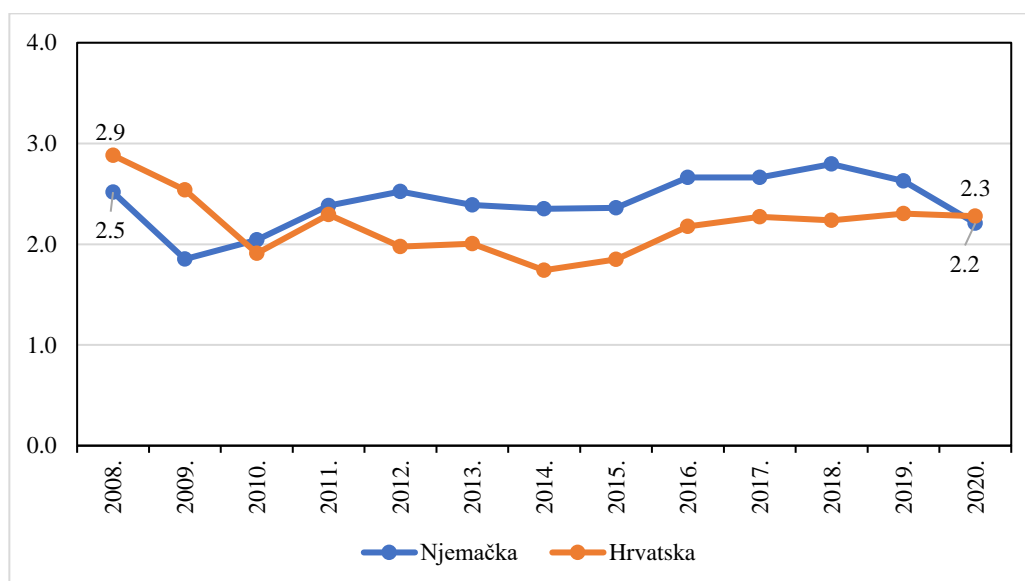
Izvor: Izrada studenta prema: European Commission, "Taxation and Customs Union", https://ec.europa.eu/taxation_customs/taxation-1/economic-analysis-taxation/data-taxation_en

Iz grafikona 6. vidljiva je dinamika udjela prihoda ostvarenih od poreza na dobit u Republici Hrvatskoj i Njemačkoj. U obje zemlje može se uočiti smanjenje udjela prihoda od poreza na dobit u ukupnim poreznim prihodima u razdoblju od 2008. do 2020. godine, pri čemu se veće smanjenje uočava u Republici Hrvatskoj u odnosu na Njemačku (6,6 % u odnosu na 5,5 %, odnosno 7,8 % u odnosu na 6,1 %). Grafikon pokazuje promjene rasta i pada udjela prihoda od poreza na dobit u ukupnim prihodima, pri čemu je najveći rast ostvaren u Republici Hrvatskoj u 2011. godini dosegnuvši 6,6 %, a u Njemačkoj 2016. godini dosegnuvši 7,0 %.

Prihodi od poreza na dobit sudjeluju u bruto domaćem proizvodu (BDP) i Njemačke i Republike Hrvatske s malim udjelom u odnosu na druge porezne prihode, posebice porez na dodanu vrijednost koji u ukupnim poreznim prihodima sudjeluje sa 6,6 % u Njemačkoj te 12,8 % u Republici Hrvatskoj u 2020. godini.⁵⁶ U Republici Hrvatskoj se udio prihoda od poreza na dobit u BDP-u kretao u rasponu od 2,9 % u 2008. godini do 2,2 % u 2020. godini, dok se u Njemačkoj kretao u istom razdoblju od 2,5 % do 2,2 % (grafikon 7). U Njemačkoj, dakle, nije

⁵⁶ European Commission, op. cit., https://ec.europa.eu/taxation_customs/taxation-1/economic-analysis-taxation/data-taxation_en (pristupljeno 1. veljače 2022.)

bilo većih odstupanja prihoda od poreza na dobit u BDP-u. Najveći udio ostvaren je u 2018. godini te je iznosio 2,8 %, a najmanji u 2009. godini s 1,7 %. U Republici Hrvatskoj je najmanji udio prihoda od poreza na dobit u BDP-u bio u 2014. godini i iznosio je 1,8 %.



Grafikon 7. Udio prihoda od poreza na dobit u ukupnim poreznim prihodima u Hrvatskoj i Njemačkoj, 2008.- 2020. godine

Izvor: Izrada studenta prema: European Commission, "Taxation and Customs Union", https://ec.europa.eu/taxation_customs/taxation-1/economic-analysis-taxation/data-taxation_en

Efektivnost poreznog tretmana poduzeća porezom na dobit ocjenjuje se *ex post* pristupom, odnosno procjenom na temelju stvarnih povijesnih podataka. Takvim pristupom koristi se Europska komisija u svojim izvješćima, odnosno koristi metodu tzv. implicitnih poreznih stopa. Promatranjem implicitnih stopa poreza na dobit u Republici Hrvatskoj i Njemačkoj može se uočiti da su implicitne porezne stope u Republici Hrvatskoj znatno veće u odnosu na Njemačku (tablica 5).

Tablica 5. Implicitne stope poreza na dobit u Republici Hrvatskoj i Njemačkoj, 2007.-2019. godine, u %

	Hrvatska			Njemačka		
	Tradicionalne implicitne stope	Implicitne stope "bez dividende"	Promjene	Tradicionalne implicitne stope	Implicitne stope "bez dividende"	Promjene
2007.	32,8	33,3	-	14,8	16,4	-
2008.	31,2	31,7	-1,6	14,7	16,7	0,3
2009.	39,8	40,5	8,8	12,8	14,5	-2,2
2010.	24,6	25,1	-15,4	12,9	14,8	0,3
2011.	23,8	24,1	-1,0	14,9	17,0	2,2
2012.	21,8	22,0	-2,1	17,1	19,8	2,8
2013.	20,9	21,1	-0,9	17,0	20,2	0,4
2014.	17,8	18,0	-3,1	16,2	18,9	-1,3
2015.	18,0	18,3	0,3	16,1	19,1	0,2
2016.	20,1	20,5	2,2	17,5	20,6	1,5
2017.	20,5	21,0	0,5	17,7	21,2	0,6
2018.	21,0	21,5	0,5	19,5	23,6	2,4
2019.	21,9	22,6	1,1	20,4	25,2	1,6

Izvor: Eurostat, *Taxation Trends in the European Union, Data for the EU Member States, Iceland, Norway and United Kingdom*, 38 i 39.

Implicitne stope poreza na dobit u Republici Hrvatskoj (tablica 5) pokazuju smanjenje u razdoblju od 2007. do 2019. godine. U desetogodišnjem razdoblju 2009.-2019. implicitna stopa poreza na dobit smanjena je za 17,9 %. Najveće smanjenje implicitne stope može se uočiti u 2010. godini, kada je smanjena za 15,4 %. Za razliku od Republike Hrvatske, implicitne stope poreza na dobit u Njemačkoj pokazuju rast u razdoblju od 2007. do 2019. godine, sa 14,8 odnosno 16,4 % na 18,0 odnosno 25,2 %.

Zaključno se može istaknuti kako porez na dobit i u Republici Hrvatskoj i Njemačkoj sudjeluje s malim udjelom u ukupno ostvarenim poreznim prihodima, no i dalje je važan porez unutar poreznog sustava. U BDP-u, porez na dobit ima veći značaj u Njemačkoj u odnosu na Republiku Hrvatsku.

4.2. Primjer oporezivanja porezom na dobit u Republici Hrvatskoj i Njemačkoj (Podravka d.d. i Deutsche Telekom AG)

Kako bi se dao što bolji uvid u oporezivanje porezom na dobit u Republici Hrvatskoj i Njemačkoj, u ovom dijelu diplomskog rada kao primjer navodi se oporezivanje multinacionalnih kompanija: Podravka d.d. i Deutsche Telekom AG.

Grupa Podravka je multinacionalna kompanija sa sjedištem u Republici Hrvatskoj, koja putem svojih ovisnih društava i predstavništava posluje u 22 zemlje svijeta.⁵⁷ Grupa Podravka je u 2020. godini ostvarila 4,5 mlrd. eura prihoda, što je u odnosu na 2019. godinu povećanje za 2,1 %. Trošak poreza na dobit sastoji se od tekućeg i odgođenog poreza. Tekući porez na dobit čini očekivanu poreznu obvezu obračunatu na oporezivi iznos dobiti za godinu, koristeći poreznu stopu važeću na datum izvještavanja i sva usklađenja porezne obveze iz prethodnih razdoblja.⁵⁸ U tablici 6 prikazani su porezni troškovi Grupe Podravka u razdoblju od 2018. do 2020. godine.

⁵⁷ Podravka d.d., Godišnje izvješće Grupe Podravka za 2020. godinu, 190.

⁵⁸ Ibid.

Tablica 6. Porezni troškovi Grupe Podravka, 2018.-2020. godine

	mil. eura		
	2018.	2019.	2020.
Tekući porez na dobit	27.158	36.605	50.503
Odgođeni porezni rashodi	11.766	2.142	7.373
Ukupno	38.924	38.747	57.876

Izvor: Podravka d.d., Godišnje izvješće Grupe Podravka za 2020. godinu, 190.

Prema podacima u tablici 6 porezni trošak Grupe Podravka povećan je u razdoblju od 2018. do 2020. godine za 48,7 %. U strukturi poreznih troškova dominiraju tekući porezni troškovi koji su u 2020. godini sudjelovali s 87,3 %. Zakonska porezna stopa u Republici Hrvatskoj je 18 %. U tablici 7 je prikazano usklađivanje troška poreza prikazanog u izvještaju o sveobuhvatnoj dobiti sa zakonskom poreznom stopom.

Tablica 7. Usklađivanje poreznog troška sa zakonskom poreznom stopom Grupe Podravka, 2018.-2020. godine

	mil. eura		
	2018.	2019.	2020.
Dobit prije oporezivanja	250.503	265.851	314.010
Porez po stopi od 18 %	44.357	47.853	56.522
Prilagodbe očekivanog poreznog troška			
Neoporezivi prihodi	-	(3.532)	(830)
Nepriзнati rashodi	10.343	7.593	6.951
Učinak poticaja (istraživanje i razvoj, obrazovanje i dr.)	(209)	(3.441)	(2.542)
Priznavanje privremenih razlika i poreznih gubitaka prethodno nepriznatih kao odgođena porezna imovina	-	(9.675)	-
Privremene razlike i porezni gubici nepriznati kao odgođena porezna imovina	(9.117)	3.489	2.271
Iskorištenje poreznih gubitaka prethodno nepriznatih kao odgođena porezna imovina	(4.182)	(1.228)	(758)
Učinak primjene različitih poreznih stopa	(2.268)	(2.664)	(4.055)
Porez za prethodnu godinu	-	(49)	23
Porez plaćen u inozemstvu	-	401	294
Porez na dobit	38.924	38.747	57.876
Efektivna porezna stopa	15,5 %	14,6 %	18,4 %

Izvor: Podravka d.d., Godišnje izvješće Grupe Podravka za 2020. godinu, 190.

Podaci u tablici pokazuju da je stopa poreza na dobit Grupe Podravka u razdoblju od 2018. do 2020. godine iznosila 18 %. Porezni trošak od 56,2 mlrd. eura u 2020. godini nastao bi u slučaju primjene zakonske stope poreza u Republici Hrvatskoj. Porezni trošak je korigiran za neoporezive prihode, neoporezive rashode, učinak poticaja (obrazovanje, istraživanje i razvoj i dr.), učinak primjene različitih poreznih stopa i dr., što je dovelo do povećanja poreznog troška na 57,876 mlrd. eura, odnosno efektivna porezna stopa je za 0,4 % veća od zakonske porezne stope. U 2018. i 2019. godini efektivna porezna stopa je manja od zakonske porezne stope te iznosi 15,5 % odnosno 14,6 %.

Deutsche Telekom je jedna od vodećih svjetskih integriranih telekomunikacijskih tvrtki sa sjedištem u Njemačkoj, s oko 248 milijuna korisnika, 26 milijuna fiksnih mreža i 22 milijuna širokopojasnih linija, koji je na kraju 2021. godine imao 216.500 zaposlenih te je ostvario prihod od 108,8 mlrd. eura za financijsku 2021. godinu.⁵⁹ Prema dostupnom izvješću za financijsku 2020. godinu Deutsche Telekom je imao porezni rashod od 1,9 mlrd. eura. S obzirom da je riječ o multinacionalnoj kompaniji na ostvarenu dobit primjenjuju se različite zakonske stope poreza zemalja u kojima kompanija posluje. Efektivna porezna stopa iznosila je u 2020. godini 22 %, kao odraz različitih udjela poreznih stopa u dobiti prije oporezivanja porezom na dobit s njihovim nacionalnim poreznim stopama te stvarne i odgođene porezne olakšice u iznosu od 0,2 mlrd. eura svaki iz europskog i operativnog segmenta poslovanja Sjedinjenih Država, uglavnom zbog promjena u poreznim stopama, anorganskom razvoju i porezima iz prethodnih godina. U 2019. godini porezni rashod iznosio je 2,0 mlrd. eura. Veća efektivna porezna stopa u kombinaciji s nižom dobiti prije oporezivanja rezultirao je da porez ostane više-manje na istoj razini iz 2019. godine. U tablici 8 prikazani su porezni rashodi Deutsche Telekoma za razdoblje od 2018. do 2020. godine raščlanjeni na porezne rashode ostvarene u Njemačkoj i u inozemstvu.

Tablica 8. Porezni rashodi Deutsche Telekoma 2018.-2020. godine

	mil. eura		
	2018.	2019.	2020.
Porezi financijske godine	592	883	924
Njemačka	217	488	391
Međunarodni	375	395	533
Preneseni porezi	1.232	1.110	1.005
Njemačka	334	314	145
Međunarodni	898	796	860
Ukupno	1.824	1.993	1.929

Izvor: Deutsche Telekom, The 2020 financial year, 224.

Promatrajući podatke u tablici može se uočiti kako porezni rashodi ostvareni u Njemačkoj čine oko 42,3 % ukupnih financijskih rashoda u tekućoj financijskoj godini, dok porezni rashodi ostvareni u zemljama u kojima Deutsche Telekom posluje putem svojih podružnica čine 57,7 % u 2020. godini. U odnosu na 2018. godinu struktura poreznih rashoda znatno je promijenjena. Porezni rashodi ostvareni u Njemačkoj u 2018. godini sudjelovali su s 36,7 % u ukupnim poreznim rashodima ostvarenim u tekućoj financijskoj godini. Preneseni porezni rashodi u Njemačkoj sudjeluju u ukupnim prenesenim poreznim rashodima s tek 14,4 %, a taj je udio u

⁵⁹ Deutsche Telekom, “Leading Digital Telco”, <https://bericht.telekom.com/geschaeftsbericht-2021/lagebericht/konzernstrategie/leading-digital-telco.html> (pristupljeno 18. veljače 2022.)

odnosu na 2018. godinu kad je iznosio 27,1 % smanjen. Podaci u tablici, također, pokazuju značajan rast poreznih rashoda u 2020. godini u odnosu na 2018. godinu, za 56,1 %, dok su preneseni porezni rashodi smanjeni za 18,4 %.

U tablici 9 prikazano je usklađenje poreznog rashoda Deutsche Telekomu u razdoblju od 2018. do 2020. godine.

Tablica 9. Usklađeni porezni rashodi Deutsche Telekomu 2018.-2020. godine

	2018.	2019.	mil. eura 2020.
Dobit (gubitak) prije oporezivanja	5.153	7.260	8.677
Očekivani rashod poreza na dobit (korist) (stopa poreza na dobit primjenjiva na Deutsche Telekom AG (31,4 %))	1.618	2.280	2.724
Prilagodbe očekivanog poreznog rashoda/koristi			
Učinci promjena zakonskih poreznih stopa	39	(41)	(139)
Porezni učinci iz prethodnih godina	158	(18)	36
Porezni učinci ostalih poreza na dobit	114	258	297
Neoporezivi prihod	(16)	(26)	(32)
Porezni učinci iz vlasničkih ulaganja	(112)	(46)	8
Troškovi koji se ne mogu odbiti	170	140	192
Trajne razlike	(57)	(23)	(457)
Gubici od umanjenja vrijednosti goodwilla	186	(14)	(6)
Porezni učinci od prijenosa gubitka u daljnje razdoblje	22	43	1
Porezni učinci dodavanja i smanjenja lokalnih poreza	189	71	62
Prilagodba poreza različitim inozemnim poreznim stopama	(489)	(633)	(755)
Ostali porezni učinci	2	2	(2)
Rashodi (koristi) poreza na dobit prema konsolidiranom računu dobiti i gubitka	1.824	1.993	1.929
Efektivna stopa poreza na dobit	35 %	27 %	22 %

Izvor: Deutsche Telekom, The 2020 financial year, 225.

Kako je vidljivo iz podataka u tablici kombinirana stopa poreza na dobit Deutsche Telekomu za 2020. godinu iznosila je 31,4 %, isto kao i u 2018. i 2019. godini. Sastoji se od zakonske stope poreza na dobit od 15,0 %, solidarnog poreza od 5,5 % na porez na dobit i poreza na poslovanje u prosječnom multiplikatoru od 445 % (istom kao i u 2018. i 2019. godini). Porez na dobit od 1.929 mil. eura (kao rashod) u 2020. godini (odnosno 1.824 mil. eura u 2018. i 1.993 mil. eura u 2019. godini) izvodi se iz očekivanog rashoda/koristi poreza na dobit koji bi nastao da se zakonska stopa poreza na dobit matičnog društva (kombinirana stopa poreza na dobit) primijenila na dobit odnosno gubitak prije poreza na dobit, kako je prikazano u tablici 6. Porezni rashodi od 2.724 mil. eura u 2020. godini (odnosno 2.280 mil. eura u 2019. godini te 1.618 mil. kuna u 2018. godini) korigirani su za promjene zakonskih stopa, porezne učinke od vlasničkih ulaganja i dr. Rezultat toga je povećanje poreznih rashoda u 2018. godini u odnosu na očekivane, dok je u 2019. i 2020. godini došlo do smanjenja.

Porez na dobit uključuje tekuće i odgođene poreze na dobit. U sljedećoj tablici dan je pregled tekućih i odgođenih rashoda poreza na dobit.

Tablica 10. Tekući i odgođeni rashodi poreza na dobit Deutsche Telekom 2018.-2020. godine

	mil. eura		
	2018.	2019.	2020.
Tekući porezi na dobit	592	883	924
Od toga:			
tekući porezni rashodi	571	803	729
porezni rashodi iz prethodnog razdoblja	21	80	195
Odgođeni porezni rashodi (koristi)	1.232	1.110	1.005
Od toga:			
od privremenih razlika	1.217	446	2.819
od prenesenih gubitaka	49	654	(1.891)
od poreznih olakšica	(39)	10	77
Ukupno	1.824	1.993	1.929

Izvor: Deutsche Telekom, The 2020 financial year, 225.

Podaci u tablici pokazuju rast tekućih poreznih rashoda u razdoblju od 2018. do 2020. godine za 56,1 %, pri čemu tekući porezni rashodi povećavaju svoj udio u ukupnim rashodima poreza na dobit s 31,1 % u 2018. godini na 37,8 % u 2020. godini. Odgođeni rashodi poreza na dobit sudjeluju u ukupnim poreznim rashodima s udjelom od 67,5 % u 2018. godini do 52,1 % u 2020. godini. U strukturi odgođenih poreznih rashoda dominiraju rashodi od privremenih razlika koji su u 2018. godini iznosili 1,2 mlrd. eura, dok su u 2020. godini iznosili 2,8 mlrd. eura. Preneseni gubitak u iznosu od 1,89 mlrd. eura u 2020. godini smanjio je vrijednost odgođenih poreznih rashoda te su oni iznosili 1,0 mlrd. eura.

Analiziranje poreznog opterećenja multinacionalnih kompanija u Republici Hrvatskoj i Njemačkoj može se vidjeti da je efektivna porezna stopa na dobit Grupe Podravka u razdoblju od 2018. do 2020. godine bila niža u odnosu na efektivnu poreznu stopu primijenjenu na dobit Deutsche Telekom. Stoga se može zaključiti kako je porezno opterećenje multinacionalnih kompanija manje u Republici Hrvatskoj u odnosu na multinacionalne kompanije sa sjedištem u Njemačkoj.

4.3. Perspektiva razvoja poreza na dobit

Od 2008. godine, potreba za reformom u sustavu poreza na dobit u Njemačkoj stalno se povećava. Visoke porezne stope, relativno restriktivna amortizacija, nedostatak širokih, sustavnih poreznih poticaja za istraživanje i razvoj, te sve veća izloženost poreznog zakona uvelike opterećuju investicijsku klimu. Osim toga, stalni viškovi na njemačkom tekućem računu potiču na kritiku o smanjenju korporativnih poraza što bi bio snažan poticatelj domaćih investicijskih aktivnosti.⁶⁰ Međunarodni trend smanjenja poreznih stopa također upućuje na potrebu za reformom ukoliko Njemačka želi zadržati svoju konkurentnost u smislu investicija, inovacija i radnih mjesta.

U svim većim europskim zemljama zakonska stopa poreza na dobit niža je u odnosu na onu u Njemačkoj. Stopa poreza na dobit u Francuskoj je niža za 5 %, u Italiji za 7 %, u Španjolskoj za 8 %. U Poljskoj koja graniči s Njemačkoj stopa poreza na dobit niža je za 36,5 %.⁶¹ I u odnosu na SAD, Njemačka gubi konkurentnost. Mjere koje su nedavno provedene u SAD-u uključivale su smanjenje saveznih stopa poreza na dobit s 35 % na 21 % i neposredne troškove.

Suočena s tehnološkom konkurencijom sa SAD-om i Kinom u područjima umjetne inteligencije i robotike, Njemačkoj su potrebni pojačani poticaji za promicanje aktivnosti istraživanja i razvoja, ukoliko ne želi preuzeti rizik daljnjeg zaostajanja. Federacija njemačke industrije (engl. *Federation of German Industries*) predložila je uvođenje olakšice poreza na dobit u iznosu od 10 % rashoda za zaposlene za istraživanje i razvoj, što bi moglo pružiti poticaj poduzetnicima bez preopterećenja javne blagajne.

Kako bi se osigurala privlačnost Njemačke kao mjesta za inovacije, predlaže se i uspostava novog patentnog režima (odbitka) koji se može oduzeti od bruto prihoda tvrtke koja je stvorila i razvila patent, čime se smanjuje prihod koji se oporezuje.

Što se tiče provedbe međunarodnih mjera protiv neželjenog smanjenja porezne osnovice i premještanja profita multinacionalnih tvrtki, Njemačka je među vodećima. No, to postaje problem ukoliko je i druge zemlje ne slijede. Međunarodni naponi za stvaranje jednakih uvjeta za izračun oporezive dobiti mogli bi se u tom slučaju vratiti, na račun njemačkih tvrtki. Stoga je od iznimne važnosti primjena odgovarajućih međunarodnih i EU standarda.

⁶⁰ Deutsche Bank, "German corporate taxes, Growing need for action", https://www.dbresearch.com/PROD/RPS_EN-PROD/PROD000000000476988/German_corporate_taxes%3A_Growing_need_for_action.pdf?undefined&reload=6gtogPm0N4/udEJEYsqWILByhn0DZt3~RdrX8vICAhRksrwxSQh4tXnP643z3IU (pristupljeno 9. siječnja 2022.)

⁶¹ European Commission, "Taxation and Customs Union", https://ec.europa.eu/taxation_customs/taxation-1/economic-analysis-taxation/data-taxation_en (pristupljeno 1. veljače 2022.)

Također je potrebno istaknuti kako je porez na dobit i dvostruko oporezivanje temeljnog kapitala (za tvrtku i dioničare) doveo do distorzija u odlukama o ulaganjima i između vlasničkih sredstava i vanjskog financiranja. Uz dopuštenje za korporativne vlasničke sheme, tj. prilagodbu (oporezivog) vlasničkog kapitala u skladu s kretanjima kamatnih stopa, predlažu se pravni lijekovi koje poduzima Komisija Europske unije.⁶² S obzirom na viškove državne blagajne kratkoročno, smanjenje stopa poreza na dobit moglo bi biti izvodljiva, a srednjoročno i dugoročno politika usmjerena na rast trebala bi potaknuti dohodak i zaposlenost, čime bi se zadržali izvori poreznih prihoda.

Republika Hrvatska kao i druge tranzicijske zemlje nastoji smanjenjem stope poreza na dobit povećati gospodarske aktivnosti i zaposlenost, te poboljšati svoju poziciju na tržištu investicija nastojeći se pozicionirati kao zemlja pogodna za investicije. Tome u prilog ide i reforma poreznog sustava koja je započela 2017. godine, a tijekom koje je došlo do smanjenja porezne stope na dobit. Daljnje smanjenje porezne stope uz proširenje poreznih olakšica dodatno svakako bi bio poticaj za poduzetnička ulaganja.

Napori za nižu stopu poreza i učinkovitije oporezivanje vidljivi su i na globalnoj razini. Dana 6. lipnja 2021. G7 (Kanada, Njemačka, Francuska, Italija, Japan, Sjedinjene Američke Države i Ujedinjeno Kraljevstvo) je odobrio globalnu minimalnu poreznu stopu od najmanje 15 % za multinacionalne tvrtke. Iako će biti potrebni snažni napori kako bi se ta mjera usvojila, ipak je dana 1. srpnja 2021. 130 zemalja i jurisdikcija koje predstavljaju više od 90% globalnog BDP-a pristalo na međunarodni plan oporezivanja koji bi uključivao globalnu minimalnu stopu poreza na dobit od 15% do 2023. godine.⁶³ *Izjavi o rješenju s dva stupa kao odgovor na porezne izazove koji proizlaze iz digitalizacije gospodarstva* pridružile su se sve zemlje OECD-a i G20. Minimalnim porezom ne želi se eliminirati konkurenciju, već se na njega postavlja multilateralno dogovorena ograničenja.

Prvi stup osigurao bi pravedniju raspodjelu dobiti i prava na oporezivanje među zemljama u odnosu na najveća i najprofitabilnija multinacionalna poduzeća. Preraspodijelila bi se neka prava na oporezivanje multinacionalnih poduzeća iz njihovih matičnih zemalja na tržišta na kojima obavljaju poslovne aktivnosti i ostvaruju dobit, bez obzira na to jesu li tvrtke tamo fizički prisutne. Konkretno, multinacionalna poduzeća s globalnom prodajom iznad 20 mlrd. eura i profitabilnošću iznad 10 % biti će obuhvaćena novim pravilima. U okviru prvog stupa,

⁶² European Commission, op. cit., https://ec.europa.eu/taxation_customs/taxation-1/economic-analysis-taxation/data-taxation_en. (pristupljeno 24. siječnja 2022.)

⁶³ OECD, "International community strikes a ground-breaking tax deal for the digital age", <https://www.oecd.org/tax/international-community-strikes-a-ground-breaking-tax-deal-for-the-digital-age.htm> (pristupljeno 10. veljače 2022.)

očekuje se da će se prava oporezivanja na više od 125 mlrd. USD dobiti preraspodijeliti na tržišne jurisdikcije svake godine. Očekuje se da će prihodi u zemljama u razvoju biti veći od onih u razvijenim zemljama, kao udio postojećih prihoda.

Drugi stup uvodi minimalnu poreznu stopu na dobit od 15 %. Ta bi se stopa primjenjivala na tvrtke s prihodom iznad 750 milijuna eura, a procjenjuje se da će generirati oko 150 mlrd. USD dodatnih globalnih poreznih prihoda godišnje. Daljnje koristi, također, će proizaći iz stabilizacije međunarodnog poreznog sustava i povećane porezne sigurnosti za porezne obveznike i porezne uprave.

Zaključak

U ovom diplomskom radu nastojao se komparirati porez na dobit Republici Hrvatskoj u odnosu na porez na dobit u Njemačkoj. Nakon teorijskog analiziranja poreza na dobit te predstavljanja sustava poreza na dobit u Republici Hrvatskoj i Njemačkoj uz isticanje njegovih zakonskih odredbi, poseban naglasak dan je analiziranju i komparaciji poreza na dobit u Republici Hrvatskoj i Njemačkoj.

Porez na dobit je u porezni sustav mnogih zemalja uveden u 20. stoljeću, pa se smatra relativno “mladim” porezom. No, to ne umanjuje njegov značaj u poreznim sustavima. Smatra se da je to jedan od najznačajnijih poreznih oblika današnjice. To je porezni oblik kojim se oporezuje dobit – bruto prihod minus troškovi koji su u svezi s njihovim ostvarenjem – koju ostvare pravne i fizičke osobe samostalnom gospodarskom djelatnošću.

U Republici Hrvatskoj porez na dobit je reguliran Zakonom (Narodne novine, br.177/04, 90/05, 57/06, 146/08, 80/10, 22/12, 148/13, 143/14, 50/16, 115/16, 106/18, 121/19, 32/20, 138/20, 114/22) i Pravilnikom o porezu na dobit (Narodne novine, br. 95/05, 133/07, 156/08, 146/09, 123/10, 137/11, 61/12, 146/12, 160/13, 12/14, 157/14, 137/15, 1/17, 2/18, 1/19, 1/20, 59/20, 1/21, 156/22). Razdoblje od njegovog uvođenja, 1990. godine, odnosno od njegove primjene u današnjem obliku, od 1994. godine kada je posebno reguliran Zakonom o porezu na dobit obilježeno je višestrukim promjenama. Najznačajnije promjene vezane uz stopu poreza na dobit dogodile su se 1996. godine kada je uvedena stopa od 35 % koja je zamijenila dotadašnju stopu od 25 % te u 2001. godini kada je uvedena je linearna stopa poreza od 20% na utvrđenu osnovicu. Zakonom o porezu na dobit iz 2001. godine izostavljena je i zaštitna kamata. U 2003. godini došlo je do manjih promjena u Zakonu o porezu na dobit, a one se odnose na sustav poreza po odbitku. Promjene koje su se dogodile 2008. godine odnosile su se na harmonizaciju poreza na dobit u Republici Hrvatskoj s onim u zemljama u Europskoj uniji. U 2017. godini započela je reforma poreznog sustava koja se odvija u nekoliko krugova. Trenutno je prisutan peti krug porezne reforme. Porez na dobit smanjen je na 18 %, a uvedena je i niža stopa od 10 % za porezne obveznike koji ostvaruju prihode manje od 7,5 milijuna kuna.

Porez na dobit u Njemačkoj plaćaju pravni subjekti po stopi od 15 %. No, dobit pravnih subjekata, uz porez na dobit zahvaćena je i solidarnim porezom te porezom na poslovanje. U 2021. godini kombinacija stopa poreza na dobit iznosila je 29,9 %. Reforma sustava poreza na dobit u 2000. i 2008. godini donijela je značajne promjene, koje su se u najvećoj mjeri

odnosile na smanjenje porezne stope, te proširenje porezne osnovice u skladu sa strategijama 'rezanja poreza i proširenja osnovice'. Stopa poreza na dobit smanjena je u 2000. godini na 25 %, a u 2008. godini na 15 %. Ukupno nominalno opterećenje dobiti smanjeno je s prosječne stope od oko 51 % na 38,3 % u 2000. godini, a 2008. godini taj trend je nastavljen daljnjim smanjenjem stope na oko 29,9 %. Njemačka je do 2008. godine imala najvišu zakonsku stopu poreza na dobit u Europskoj uniji. Smanjenje nominalne porezne stope vidi se kao jedan od najjednostavnijih i najefikasnijih poticaja investiranju. Visoka porezna stopa navodi se kao jedan od ograničavajućih čimbenika investicija i konkurentnosti Njemačke za investicijske aktivnosti.

Komparativna analiza poreza na dobit u Republici Hrvatskoj i Njemačkoj pokazala je da je efektivna porezna stopa u Republici Hrvatskoj niža u odnosu na Njemačku (14,8 % u odnosu na 19,7 % u 2021. godini). Republika Hrvatska ima jednu od najnižih stopa poreza na dobit u Europskoj uniji, dok Njemačka ima jednu od najviših stopa poreza. Analizom je utvrđeno da Deutsche Telekom plaća veći porez na dobit u odnosu na Podravku, pa se može zaključiti kako multinacionalna poduzeća sa sjedištem u Njemačkoj imaju veće porezno opterećenje u odnosu na multinacionalna poduzeća sa sjedištem u Hrvatskoj. Time je ujedno *dokazana glavna hipoteza*. To povlači paralelu u dokazivanju *pomoćne hipoteze* prema kojoj multinacionalne kompanije u Njemačkoj izdvajaju veći udio svoje zarade za porez na dobit u odnosu na multinacionalne kompanije u Republici Hrvatskoj. Istraživanje je pokazalo smanjenje stope poreza na dobit u Republici Hrvatskoj tijekom proteklog vremena, kao i da Hrvatska ima jednu od najnižih stopa poreza na dobit u Europskoj uniji. To ukazuje na konkurentnost Hrvatske u privlačenju investicija u odnosu na druge države članice Europske unije. Ako se tome doda i činjenica da niže stope poreza na dobit privlače investitore sasvim je evidentno da je druga pomoćna hipoteza, prema kojoj se smanjenjem poreznog opterećenja Republika Hrvatska nastoji pozicionirati kao zemlja pogodna za investicije, dokazana.

Temeljem provedene analize može se zaključiti kako će razvoj sustava poreza na dobit u budućem razdoblju i u Republici Hrvatskoj i u Njemačkoj biti u cilju poticanja gospodarske aktivnosti i privlačenju investicija, inovacija i zaposlenosti. Pri tome se treba voditi računa i razvoju poreza na dobit na međunarodnoj razini, uz međunarodna nastojanja odobravanja globalne minimalne porezne stope od najmanje 15 % za multinacionalne kompanije te pravedniju raspodjelu dobiti i prava na oporezivanje među zemljama u odnosu na najveća i najprofitabilnija multinacionalna poduzeća.

Bibliografija

- Banović, Igor, Blažić, Helena, i Drezgić, Saša. “Utjecaj poreza na dobit na kretanje izravnih stranih ulaganja u zemljama članicama Europske unije”. *Zbornik Veleučilišta u Rijeci* 8, br. 1, 2020., str. 41-58, <https://hrcak.srce.hr/file/348547> (pristupljeno 10. siječnja 2022.)
- Blumenthal, Karsten, i Nerré, Birger. “Tax culture in nineteenth-century Austria”. *Proceedings* 96, (2003): 54-62, <https://www.jstor.org/stable/41954392> (pristupljeno 8. siječnja 2022.)
- Britannica ProCon.org, “History of the US Corporate Income Tax”, <https://corporatetax.procon.org/history-of-corporate-tax-rates-and-jobs/> (pristupljeno 10.01.2022.)
- Bubanić, Marijana, i Korent, Dina. “Efektivno opterećenje porezom na dobit u Hrvatskoj. u: Družić, G. et al. (ur.). *Efektivno opterećenje porezom na dobit u Hrvatskoj*, Zagreb: Ekonomski fakultet Zagreb i Hrvatska akademija znanosti i umjetnosti, 2020., 176-197.
- Delgado, Francisco J., Fernández-Rodríguez, Elena, i Martínez-Arias, Antonio. “Corporation effective tax rates and company size: evidence from Germany.” *Economic Research* 31, br. 1 (2018): 2081-2099. <https://www.tandfonline.com/doi/pdf/10.1080/1331677X.2018.1543056?needAccess=true> (pristupljeno 30. siječnja 2022.)
- Deutsche Bank, “German corporate taxes, Growing need for action”. https://www.dbresearch.com/PROD/RPS_EN-PROD/PROD000000000476988/German_corporate_taxes%3A_Growing_need_for_action.pdf?undefined&reload=6gtogPm0N4/udEJEYsqWILByhn0DZt3~RdrX8vICA AhRksr wxSQh4tXnP643z3IU (pristupljeno 9. siječnja 2022.)
- Deutsche Telekom, “Leading Digital Telco”, <https://bericht.telekom.com/geschaeftsbericht-2021/lagebericht/konzernstrategie/leading-digital-telco.html> (pristupljeno 18. veljače 2022.)
- Deutsche Telekom, “The 2020 financial year”, https://report.telekom.com/annual-report-2020/_assets/downloads/entire-dtag-ar20.pdf (pristupljeno 20. veljače 2022.)
- Deutsche Telekom, <https://www.telekom.com/en/company/companyprofile/company-profile-625808> (pristupljeno 20. veljače 2022.)
- Encyclopedia.com, “Corporate Income Tax Act Of 1909”, <https://www.encyclopedia.com/history/encyclopedias-almanacs-transcripts-and-maps/corporate-income-tax-act-1909> (pristupljeno 9. siječnja 2022.)

e-Savjetovanja, “Nacrt prijedloga Zakona o izmjenama i dopunama Zakona o porezu na dobit”, <https://esavjetovanja.gov.hr/ECon/MainScreen?entityId=12032> (pristupljeno 10. siječnja 2022.)

European Commission, “Direct taxes – Corporate Income Tax”, https://ec.europa.eu/taxation_customs/tedb/legacy/taxDetail.html?id=137/1424159159&taxType=Other+direct+tax (pristupljeno 24. siječnja 2022.)

European Commission, “Taxation and Customs Union”, https://ec.europa.eu/taxation_customs/taxation-1/economic-analysis-taxation/data-taxation_en (pristupljeno 1. veljače 2022.)

European Commission, “Taxation and customs union”, https://ec.europa.eu/taxation_customs/tedb/legacy/taxDetail.html?id=133/1424159159&taxType=Other+direct+tax (pristupljeno 22. siječnja 2022.)

Eurostat, “Main national accounts tax aggregates”, http://appsso.eurostat.ec.europa.eu/nui/show.do?dataset=gov_10a_taxag&lang=eng (pristupljeno 1. veljače 2022.)

Eurostat, “Population on 1 January”, <https://ec.europa.eu/eurostat/databrowser/view/tps00001/default/table?lang=en> (pristupljeno 17. siječnja 2022.)

Eurostat, *Taxation Trends in the European Union, Data for the EU Member States, Iceland, Norway and United Kingdom*. Luxembourg: Eurostat, European Commission, 2021., [http://piketty.pse.ens.fr/files/Eurostat2009\(TaxTrends\)\(SelectedTables2\).pdf](http://piketty.pse.ens.fr/files/Eurostat2009(TaxTrends)(SelectedTables2).pdf) (pristupljeno 16. siječnja 2022.)

Eurostat, *Taxation Trends in the European union, Main results*. Luxembourg: Eurostat, European Commission, 2021., <https://ec.europa.eu/eurostat/documents/3217494/5714403/KS-81-09-553-EN.PDF.pdf/de6ca86b-2e15-4101-b485-8fd99e0f539a?t=1414774734000> (pristupljeno 16. siječnja 2022.)

Healy Consultants, “Austria legal and accounting and tax considerations in 2022”, <https://www.healyconsultants.com/austria-company-registration/accounting-legal/> (pristupljeno 8. siječnja 2022.)

Invest Work Film, “Taxes in Austria”, <https://investinaustria.at/en/business-location-austria/taxes.php> (pristupljeno 9. siječnja 2022.)

IUS-INFO, “Što donosi peti krug porezne reforme u 2021. godini?”, <https://www.iusinfo.hr/aktualno/u-sredistu/44036> (pristupljeno 11. siječnja 2022.)

Jelčić, B. *Javne financije*. Zagreb: RRiF, 2001.

- Kesner-Škreb, M. “Stope poreza na dohodak”. *Financijska praksa* 20, br. 4 (1997): 583-586.
http://www.ijf.hr/pojmovnik/stope_poreza_na_dohodak.htm (pristupljeno 7. siječnja 2022.)
- Kesner-Škreb, Marina, “Porez na dobit”, *Financijska teorija i praksa* 28, br. 4 (2004): str. 501-504.,
<https://www.ijf.hr/hr/korisne-informacije/pojmovnik-javnih-financija/15/porez-na-dobit/297/porez-na-dobit/298/> (pristupljeno 7. siječnja 2022.)
- LexWare, “Körperschaftsteuer”. <https://www.buchhaltung-einfach-sicher.de/steuern/koerperschaftsteuer> (pristupljeno 29. siječnja 2022.)
- OECD, “International community strikes a ground-breaking tax deal for the digital age”,
<https://www.oecd.org/tax/international-community-strikes-a-ground-breaking-tax-deal-for-the-digital-age.htm> (pristupljeno 10. veljače 2022.)
- OECD.Stat, “Statutory Corporate Income Tax Rates”, https://stats.oecd.org/Index.aspx?DataSetCode=CTS_CIT (pristupljeno 9. siječnja 2022.)
- Office for Budget Responsibility, “Corporation tax in historical and international context”,
<https://obr.uk/box/corporation-tax-in-historical-and-international-context/> (pristupljeno 10. siječnja 2022.)
- Podravka d.d., Godišnje izvješće Grupe Podravka za 2020. godinu, <https://www.podravka.hr/kompanija/investitori/financijska-izvjesca/> (pristupljeno 18. veljače 2022.)
- PWC, “Corporate - Deductions”, <https://taxsummaries.pwc.com/germany/corporate/deductions> (pristupljeno 22. siječnja 2022.)
- PWC, “Germani, Corporate – Taxes on corporate”, <https://taxsummaries.pwc.com/germany/corporate/taxes-on-corporate-income> (pristupljeno 24. siječnja 2022.)
- PWC, “Germany, Corporate – Income determination”, <https://taxsummaries.pwc.com/germany/corporate/income-determination> (pristupljeno 18. siječnja 2022.)
- Šimović, Hrvoje, i Deskar-Škrbić, Milan. “Efikasnost poreza na dodanu vrijednost u Hrvatskoj”.
Efikasnost poreza na dodanu vrijednost u Hrvatskoj. *EFZG working paper series*, br. 2, 2016., str. 1-16, <https://hrcak.srce.hr/151910> (pristupljeno 10. siječnja 2022.)
- Šimurina, Nika, i Burgler, Tomislav, “Specifičnosti sustava oporezivanja dobiti poduzeća u Republici Hrvatskoj i njihov utjecaj na poreznu konkurentnost”, Konferencija “Skrivena javna potrošnja: budućnost poreznih izdataka”, 2012, 91-104..

Šinković, Zoran. "Porez na dobit u kontekstu prava Europske unije". *Zbornik radova Pravnog fakulteta u Splitu*, 54, br. 4(2017): 837-866., <https://hrcak.srce.hr/file/278554> (pristupljeno 12. siječnja 2022.)

Taxand, "Taxand Global Guide to M&A Tax 2021 - Germany", <https://www.taxand.com/our-thinking/taxand-global-guide-ma-tax-2021/> (pristupljeno 11. siječnja 2022.)

Von Blumenthal, Karsten, i Nerré, Birger. "Tax culture in nineteenth-century Austria". *Annual Conference on Taxation and Minutes of the Annual Meeting of the National Tax Association*, br. 96(2003): 54-62., <https://www.jstor.org/stable/41954392> (pristupljeno 20. veljače 2022.)

Zakon o porezu na dobit, Narodne novine, 2004, br. 177, 2005, br. 90, 2006, br. 57, 2008, br. 146, 2010, br. 80, 2012, br. 22, 2013, br. 148, 2014, br. 143, 2016, br. 115, 2018, br. 106., 2019., br. 121, 2020, br. 32 i 138., <https://www.zakon.hr/z/99/Zakon-o-porezu-na-dobit> (pristupljeno 10. siječnja 2022.)

Popis ilustracija

Tablice

Tablica 1. Implicitne stope poreza na dobit u Republici Hrvatskoj, 2007.-2019. godine, u %	15
Tablica 2. Zakonske stope poreza na dobit u Njemačkoj, 2000.-2021. godine	25
Tablica 3. Implicitne stope poreza na dobit u Njemačkoj, 2007.-2019. godine, u %	25
Tablica 4. Prihodi ostvareni od poreza na dobit u EU-27, Republici Hrvatskoj i Njemačkoj, 2000.-2020. godine	28
Tablica 5. Implicitne stope poreza na dobit u Republici Hrvatskoj i Njemačkoj, 2007.-2019. godine, u %	30
Tablica 6. Porezni troškovi Grupe Podravka, 2018.-2020. godine	32
Tablica 7. Usklađivanje poreznog troška sa zakonskom poreznom stopom Grupe Podravka, 2018.-2020. godine	32
Tablica 8. Porezni rashodi Deutsche Telekom 2018.-2020. godine	33
Tablica 9. Usklađeni porezni rashodi Deutsche Telekom 2018.-2020. godine	34
Tablica 10. Tekući i odgođeni rashodi poreza na dobit Deutsche Telekom 2018.-2020. godine	35

Grafikoni

Grafikon 1. Zakonske stope poreza na dobit u Republici Hrvatskoj, 1996.-2021.	14
Grafikon 2. Zakonske stope poreza na dobit u zemljama članicama EU-27, 2021. godine	14
Grafikon 3. Efektivne stope poreza na dobit u Hrvatskoj i EU-27, 2007.-2019. godine	16
Grafikon 4. Zakonske (kombinirane) porezne stope na dobit u Njemačkoj, 1995. do 2021. godine	19
Grafikon 5. Efektivne stope poreza na dobit u Njemačkoj i EU-27, 2007.-2019. godine	26
Grafikon 6. Udio prihoda od poreza na dobit u ukupnim poreznim prihodima u Hrvatskoj i Njemačkoj, 2008.- 2020. godine	29
Grafikon 7. Udio prihoda od poreza na dobit u ukupnim poreznim prihodima u Hrvatskoj i Njemačkoj, 2008.- 2020. godine	30